

## **Agradecimentos**

A execução deste trabalho de investigação não seria praticável sem a cooperação e incentivos de algumas pessoas a quem quero expressar o meu sincero agradecimento.

Aos meus pais, irmão e restantes familiares pelo apoio incondicional;

Ao Hugo pela ajuda, compreensão, incentivo e carinho;

À Dr.<sup>a</sup> Manuela Malheiro e ao Dr. Henrique Barreto Nunes, pela ajuda e disponibilidade que foi fundamental para o término deste trabalho;

Ao Fernando Xavier, Bernardete, Cristina, Maurício e Magda pela colaboração prestada.

Aos amigos que sempre me estimularam e prestaram auxílio,

Ao orientador da presente dissertação, Prof. Doutor João da Costa Carvalho pela sua competência, disponibilidade e compreensão, que permitiu o desenvolvimento e conclusão desta tese.

*“Tenho a Noção do tempo,  
tenho a noção que por mim passou,  
no entanto tenho a leveza  
de dizer que afinal não parou.*

*Mesmo assim estou a ficar sem tempo,  
estou a notar que cada dia é outro dia,  
estou a ver-me fugir  
do tempo que outrora queria”.*

Hugo Gonçalves

(Do outro lado do sonho, Outubro de 1997)



## **Glossário de siglas e abreviaturas**

AP – Administração Pública

AARF - Australian Accounting Research Foudation

CNAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CRUP – Conselho de Reitores das Universidades Portuguesas

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DC – Directriz Contabilística

ECG'S – Empresas Comerciais Governamentais

EU – União Europeia

EM – Entidades Mãe

GAAP - Generally Accepted Accounting Principles

GASB - Governmental Accounting Standards Board

IAS - International Accountanting Standards

IASB -. *International Accounting Standards Board*

IASC - *International Accounting Standards Comities*

IFAC - International Federation of Accountants

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IPSAS - International Public Sector Accountanting Standards (Normas Internacionais de contabilidade para o sector Público)

IOSCO – International Organization of Securities Commissions

MCES – Ministério da Ciência e Ensino Superior

NIC'S – Normas Internacionais de Contabilidade

ODCE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento de Estado

OECF - Ordre des Experts Comptables de France

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais

POC - Plano Oficial de Contabilidade

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde

POC-Educação - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

ROC – Revisor Oficial de Contas

SPA – Sector Público Administrativo

SEC - Sistema Europeu de Contas

TC – Tribunal de Contas

TOC – Técnico Oficial de Contas

UO – Unidades Orgânicas

## **Resumo**

Nos últimos anos, temos vindo a assistir à reforma da Administração Financeira do Estado, marcada pela reforma da contabilidade pública, que se caracteriza pela adopção de três sistemas contabilísticos: orçamental, patrimonial e o analítico, a que se acrescenta a introdução do princípio do acréscimo, e ainda a medição da eficiência e eficácia da gestão pública.

No âmbito desta reforma, foi publicado o Plano Oficial de Contabilidade Pública, e posteriormente o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação, que definiu normas de consolidação de contas para o Sector de Educação.

Neste plano são definidos dois tipos de grupos públicos distintos: as Universidades e os Institutos Politécnicos, integrando cada um deles as suas faculdades, escolas ou outras unidades orgânicas, serviços de Acção Social, participação em fundações, associações ou empresas, sempre que se verifiquem condições de controlo ou presunção de controlo.

Neste sentido, é propósito desta dissertação, numa primeira parte, apresentar uma retrospectiva da evolução da contabilidade pública desde o início da Reforma da Administração Financeira do Estado até aos dias de hoje, abordar alguns conceitos essenciais para efeitos de consolidação de contas na Administração Pública, como seja o conceito de entidade, de grupo público, o perímetro de consolidação e controlo e analisar os diferentes normativos de consolidação de contas, numa óptica privada e pública, a nível nacional e internacional. Na segunda parte, com o estudo empírico, pretende-se aferir sobre as práticas de consolidação de contas nas Instituições do Ensino Superior Público, nomeadamente, quanto ao grau de implementação do POC-Educação nos diferentes grupos públicos e respectivas unidades orgânicas, e qual o grau de consolidação de contas por parte desses grupos públicos. É nossa intenção, propor uma norma de consolidação de contas para o sector Público.

Palavras Chave: harmonização, IAS, contabilidade pública, entidade, consolidação de contas.



## **Abstract**

In recent years, we have been watching the Reform of the State's Financial Administration, within which the reform of the public accountancy is in prominence. The latter is marked by the adoption of three accountancy systems: budgetary, patrimonial and analytical, that introduces the growth principal and the measurement of the efficiency and effectiveness of the public management.

In the extent of this reform, it was published the Official Plan of Public Accountancy and, afterwards, the Official Plan of Education Accountancy, which defined the consolidation rules for the Education finances.

In this last Plan, there are two distinct public groups: Universities and Polytechnic Institutes, having each one their Faculties, Schools, or other organic units, as well as the Social Services, the partaking in Foundations, Associations or Companies, whenever verified controlling conditions or controlling assumption.

Taking this into account, the aim of this thesis is, first, to present a retrospective of the public accounts' evolution since the beginning of the State's Financial Administration Reform up to this day; to refer some essential concepts for the consolidation of the Public Administration, like the concepts of entity, public group, the range of consolidation and control, and the analysis of different prescriptive for financial consolidation (from private and public, national and international points of view). Second, with the experimental study, it is our intent to gauge about the praxis for financial consolidation in the Public Academic Institutions as the application of the Education Accountancy Official Plan, and the level of their financial consolidation. It is our intention to propose a rule for the consolidation of public accounts.

Key words: Harmonisation, IAS, Public Accountancy, Entity, Accounts consolidation.





## **Índice de quadros e figuras**

Quadro 1 - Tipos de eliminações.....	77
Quadro 2 - Os métodos de consolidação sector público versus privado.....	87
Quadro 3 - Análise da População estudada .....	114
Quadro 4 - Caracterização da população e amostra das entidades-mãe e unidades orgânicas .....	117
Quadro 5 - Distribuição absoluta do número de entidades-mãe e unidades orgânicas: caso das universidades .....	118
Quadro 6 - Distribuição absoluta do número de entidades-mãe e unidades orgânicas: caso dos politécnicos .....	119
Quadro 7 - Participações das universidades e politécnicos .....	130
Quadro 8 - Métodos de consolidação adoptados nas universidades/politécnicos .....	134
Quadro 9 – Relação entre a implementação do POC-Educação e a existência de TOC ou técnico superior nas EM.....	138
Quadro 10 - Relação entre a implementação do POC-Educação e a existência de TOC ou técnico superior nas unidades orgânicas.....	144
Figura 1 - Constituição do SPA versus Planos de Contabilidade .....	29
Figura 2 – Mapa de Fluxos de Caixa preconizado no POCP .....	41
Figura 3 – Mapa de Fluxos de Caixa preconizado na IPSAS nº2 .....	41
Figura 4 - Anulação dos saldos resultantes de operações internas: Portugal versus IASB....	53
Figura 5 - Método de equivalência patrimonial – IAS 28 versus normativo português .....	56
Figura 6 - Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público nº6.....	104



## **Índice de Gráficos**

Gráfico 1 – Caracterização da amostra das entidades – mãe (EM) .....	117
Gráfico 2 – Grau de implementação do POC-Educação das universidades e politécnicos .....	120
Gráfico 3 – Grau de implementação do POC-Educação das universidades .....	121
Gráfico 4 – Grau de implementação do POC-Educação dos politécnicos .....	121
Gráfico 5 – Relação do grau de implementação do POC-Educação nas EM com o nº de unidades orgânicas .....	121
Gráfico 6 – Grau de contabilização do imobilizado nas universidades e politécnicos .....	122
Gráfico 7 – Grau de contabilização do imobilizado nas universidades .....	122
Gráfico 8 – Grau de contabilização do imobilizado nos politécnicos .....	122
Gráfico 9 – Bens por avaliar nas universidades e politécnicos .....	123
Gráfico 10 – Grau de implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas (universidades e politécnicos) .....	123
Gráfico 11 – Grau de implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas das universidades .....	124
Gráfico 12 – Grau de implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas dos politécnicos .....	124
Gráfico 13 – Motivos da não implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas das universidades e politécnicos .....	125
Gráfico 14 – Motivos da não implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas das universidades .....	125
Gráfico 15 – Motivos da não implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas dos politécnicos .....	125
Gráfico 16 – Análise do grau de dificuldade de avaliação do património .....	126
Gráfico 17 – Tipo de entidades existentes nas universidades e politécnicos .....	126
Gráfico 18 – Tipo de entidades existentes nas Universidades .....	127
Gráfico 19 – Tipo de entidades existentes nos politécnicos .....	127
Gráfico 20 – Participação em fundações das universidades e politécnicos .....	128
Gráfico 21 – Participação em fundações das universidades .....	128
Gráfico 22 – Participação em fundações dos politécnicos .....	128
Gráfico 23 – Participação em empresas das universidades e dos politécnicos .....	129
Gráfico 24 – Participação em associações das universidades e dos politécnicos .....	129

Gráfico 25 – Participação em associações das universidades .....	129
Gráfico 26 – Participação em associações dos politécnicos .....	130
Gráfico 27 – Grau de consolidação de contas.....	131
Gráfico 28 – Ano da consolidação de contas .....	131
Gráfico 29 – Motivos da falta de consolidação de contas das universidades e politécnicos .....	132
Gráfico 30 – Motivos da falta de consolidação de contas nas universidades.....	132
Gráfico 31 – Motivos da falta de consolidação de contas nos politécnicos.....	133
Gráfico 32 – Demonstrações financeiras consolidadas .....	133
Gráfico 33 – Avaliação do grau de dificuldade na preparação da consolidação de contas	134
Gráfico 34 – Avaliação do grau de dificuldade relativamente aos ajustamentos prévios ...	135
Gráfico 35 – Avaliação do grau de dificuldade nas operações de consolidação de contas	135
Gráfico 36 – Tipo de recursos utilizados para auxílio na consolidação de contas .....	135
Gráfico 37 – Avaliação do grau de utilidade da consolidação de contas na óptica patrimonial .....	136
Gráfico 38 – Avaliação do grau de utilidade da consolidação de contas na óptica orçamental .....	136
Gráfico 39 – Existência de TOC ou ROC nas instituições do Ensino Superior.....	137
Gráfico 40 – Importância do ROC nas instituições do Ensino Superior .....	137
Gráfico 41 – Importância do TOC nas instituições do Ensino Superior .....	137
Gráfico 42 – Grau de implementação do POC-Educação nas Unidades Orgânicas.....	138
Gráfico 43 – Grau de implementação do POC-Educação nos Serviços de Acção Social.....	139
Gráfico 44 – Avaliação do grau de registo do imobilizado nas unidades orgânicas.....	139
Gráfico 45 – Tipo de bens por avaliar nas unidades orgânicas.....	139
Gráfico 46 – Avaliação do grau de dificuldade de implementação do POC-Educação.....	140
Gráfico 47 – Análise do peso percentual da avaliação do património .....	140
Gráfico 48 – Análise do peso percentual das normas e orientações contabilísticas.....	140
Gráfico 49 – Análise do peso percentual dos recursos humanos.....	141
Gráfico 50 – Análise do peso percentual do sistema informático.....	141
Gráfico 51 – Principais dificuldades da implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas .....	141
Gráfico 52 – Principais dificuldades da implementação do POC-Educação nos Serviços de Acção Social.....	142

Gráfico 53 – Ano em que prevêem a implementação do POC-Educação.....	142
Gráfico 54 – Existência de ROC e TOC nas unidades orgânicas.....	143
Gráfico 55 – Importância do TOC para as Unidades orgânicas .....	143
Gráfico 56 – Importância do ROC para as Unidades orgânicas.....	144



Índice Geral

INTRODUÇÃO .....	1
PARTE A – REVISÃO DA LITERATURA .....	7
CAPÍTULO 1- A nova contabilidade pública.....	9
1.1 A nova gestão pública .....	9
1.1.1 A responsabilidade das instituições públicas face à nova gestão pública .....	16
1.1.2 A reforma da contabilidade pública em Portugal no âmbito da Nova Gestão Pública .....	19
1.2 O modelo tradicional de contabilidade pública .....	23
1.3 Organização do Sector Público .....	27
1.4 A harmonização contabilística .....	30
1.4.1 Normalização, harmonização e entidades normalizadoras .....	30
1.4.2 Normas Internacionais de Contabilidade Pública .....	37
CAPÍTULO 2 – A consolidação de contas na Administração Pública.....	45
2.1 Enquadramento legal .....	45
2.2 Análise comparativa dos normativos de consolidação de contas.....	46
2.2.1 Normativo nacional e internacional.....	46
2.2.1.1 IAS 27-Demonstrações financeiras consolidadas e separadas versus normativo português .....	47
2.2.1.1.1 Obrigatoriedade de apresentar demonstrações financeiras consolidadas .....	48
2.2.1.1.2 Quanto às exclusões na consolidação .....	49
2.2.1.1.3 Quanto às políticas contabilísticas .....	50
2.2.1.1.4 Quanto aos interesses minoritários .....	50
2.2.1.1.5 Procedimentos de consolidação.....	51
2.2.1.2. IAS 28-Investimentos em associadas versus normativo português .....	54
2.2.1.2.1 Conceitos.....	54
2.2.1.2.2 Tratamento contabilístico dos investimentos em associadas.....	55
2.2.1.2.3 Método de equivalência patrimonial.....	55

2.2.1.3. IAS 31-Participações em empreendimentos conjuntos versus normativo português .....	58
2.2.1.3.1 Conceitos .....	58
2.2.1.3.2 Tratamento contabilístico das operações conjuntamente controladas .....	60
2.2.2 Normativo do sector Privado versus sector público.....	61
2.2.2.1 Quanto aos conceitos.....	61
2.2.2.2 Quanto à dispensa de consolidação .....	62
2.2.2.3 Quanto às exclusões na consolidação.....	63
2.2.2.4 Quanto aos métodos de consolidação .....	64
2.2.3 Novo modelo de normalização de consolidação de contas .....	65
2.2.3.1 Conceitos .....	67
2.2.3.2 Obrigatoriedade de consolidação de contas .....	68
2.2.3.3 Exclusões da consolidação .....	69
2.2.3.4 Normas de consolidação .....	69
2.3 Razões para a consolidação de contas no Sector Público .....	70
2.4 O processo de consolidação .....	73
2.4.1 Preparação da Consolidação .....	74
2.4.2 Ajustamentos prévios .....	75
2.4.3 Operações de consolidação .....	76
2.5 Métodos de consolidação .....	78
2.5.1 Método da simples agregação .....	82
2.5.2 Método de consolidação integral.....	83
2.5.3 Método da equivalência patrimonial.....	85
2.6 Dificuldades na consolidação de contas .....	89
2.6.1 Dificuldades na definição do conceito de entidade .....	90
2.6.2 Dificuldades na definição de grupo público .....	94
2.6.3 Dificuldades da constituição do perímetro de consolidação de grupo público...	99
2.6.4 Dificuldades da consolidação orçamental .....	107



PARTE B – ESTUDO EMPÍRICO .....	109
CAPÍTULO 3 – Estudo empírico sobre as práticas de consolidação de contas nas Instituições do Ensino Superior Público.....	111
3.1 Objectivos da pesquisa e população de análise.....	111
3.1.1 Objectivos da pesquisa .....	112
3.1.2 População de análise.....	113
3.2 A metodologia.....	115
3.3 A amostra: constituição e caracterização .....	116
3.4 Resultados do estudo.....	120
3.4.1 Grau de implementação do POC-Educação nas entidades mãe.....	120
3.4.2 Tipos de unidades orgânicas existentes nas universidades e politécnicos .....	126
3.4.3 Consolidação de Contas.....	131
3.4.4 Importância do TOC e ROC nas instituições do Ensino Superior: perspectiva das entidades-mãe .....	137
3.4.5 Grau de implementação do POC-Educação nas Unidades Orgânicas:.....	138
3.4.6 Importância do TOC e ROC nas instituições do Ensino Superior: perspectiva das unidades orgânicas.....	143
3.5 Conclusões.....	145
CAPÍTULO 4 – Proposta de norma de consolidação de contas para o Sector Público.....	149
4.1 Justificação.....	149
4.2 Proposta de norma .....	151
4.2.1 Definições .....	152
4.2.2 Obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas .....	153
4.2.3 Dispensa da elaboração das contas consolidadas.....	156
4.2.4 Exclusões da consolidação.....	156
4.2.5 Procedimentos e métodos consolidação.....	157
4.3 Demonstrações financeiras consolidadas e anexos .....	161
Conclusões e sugestões para investigação futura .....	181
Bibliografia referenciada e consultada.....	185
Apêndices .....	199



## **INTRODUÇÃO**

O incremento das funções assumidas pelo Estado, a sua intenção de assegurar a todos os cidadãos certas condições de vida, o crescimento paralelo da complexidade dos serviços postos à disposição do cidadão, manifestaram certas necessidades tecnológicas que transcendiam o marco da burocracia e da rotina administrativa no sector Público. Uma das respostas a estas carências converge para a mudança dos modos de gestão do sector público, para uma gestão aproximada à que existe para o sector privado, com a razão de que os fins que perseguem requerem uma flexibilidade similar à que goza uma empresa privada. (OLÍAS de Lima, 2001)

A nova gestão pública apresenta-se geralmente como politicamente neutra. Esta deve ter capacidade de dar resposta aos dilemas actuais, especificamente ao “esbanjamento” e à burocracia, pretende ser uma alternativa à gestão tradicional. (OLÍAS de Lima, 2001) A Nova Gestão Pública varreu grande parte do mundo ocidental nos anos 90, reconhecendo tal facto através da ênfase que coloca na prestação de contas, na transparência que passou a ser exigida a todos os serviços públicos e na avaliação das entidades públicas relativamente à utilização de recursos públicos, alicerçada em critérios de economia, eficiência e eficácia.

É neste sentido que pode dizer-se, que a principal causa da reforma da Administração Financeira do Estado assenta na inadequação do regime vigente, que já não respondia às necessidades dos utilizadores. Torna-se importante alterar uma situação de um Estado demasiado legalista e burocrático, para uma situação mais flexível onde prevaleça a gestão eficaz e eficiente. Algumas condições foram necessárias para que a reforma fosse uma realidade, nomeadamente o desenvolvimento tecnológico, as novas formas de controlo e de responsabilização para com os organismos. Outro factor de primordial importância, foi a reforma do Tribunal de Contas (TC), entre 1986 e 1990, pois foram desenvolvidos novos meios de controlo interno, de heterocontrolo e de controlo externo da despesa pública.

Esta reforma da contabilidade pública ocorreu em Portugal já tardiamente, pois em muitos outros países da Europa iniciou-se mais cedo, nomeadamente nos países anglo-saxónicos.

*“As estratégias da reforma empreendidas pelos distintos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (ODCE), apesar de partilharem a mesma*

*filosofia e origem, foram divergentes quanto aos objectivos prioritários, alcance e intensidade, o que deu origem à existência de diferentes modelos de gestão pública em função das características de cada país ou grupo de países".* Fernandes (2005:301)

Os vários países começam a estar preocupados não só na produção de informação interna, mas também na informação a prestar às Entidades Europeias, em obediência ao estabelecido pelo Sistema Europeu de Contas (SEC). Em consequência, esta "internacionalização da contabilidade" que originou um aumento dos utilizadores da informação contabilística, motivou e desencadeou um processo de harmonização internacional. (Fernandes, 2005).

*"O processo de harmonização contabilística foi preconizado por diversos organismos internacionais quer através da emissão de normas quer através de outras formas de regulamentação".* Rodrigues e Guerreiro (2004:24). Estes organismos, de alcance nacional e internacional, tiveram uma actuação decisiva no processo de harmonização contabilística, quer a nível europeu, quer em Portugal. A nível internacional é de salientar a importância do IASB, *"pela sua atitude activa e proeminente do plano do desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade"*. Rodrigues e Guerreiro (2004:26). A nível nacional, destacamos a Comissão de Normalização Contabilística, que tem vindo a desenvolver grandes esforços na aproximação das normas internacionais ao normativo português, no que se refere ao sector privado. No que se refere ao sector público, a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública tem vindo a publicar algumas normas, faltando contudo a adaptação das normas internacionais em vigor para o sector público. É neste sentido que constatamos que a reforma da contabilidade pública em Portugal tem permitido grandes desenvolvimentos, embora ainda existam algumas lacunas, nomeadamente no que refere à consolidação de contas na Administração Pública.

Os diversos organismos regulamentadores, nomeadamente o Tribunal de Contas, falam em Conta Geral do Estado consolidada, mas esta é apenas uma mera agregação dos dados de todos os organismos, sem qualquer tratamento das operações ocorridas entre as diversas entidades, o que muitas vezes gera um empolamento de valores. Assim, torna-se premente que o Estado elabore um Balanço Consolidado, para tomar conhecimento por um lado, do património como um todo, e por outro das dívidas reais existentes. Para a concretização deste objectivo é determinante que se clarifique o conceito de entidade para de seguida se

determinar quais os grupos públicos existentes. Com o mesmo objectivo é fundamental a emissão de normas de consolidação para todos os sectores do Estado (em sentido lato) já que até à presente data apenas estão publicadas normas de consolidação para o sector da Educação.

No que se refere ao conceito de Entidade, os vários estudos a nível internacional, demonstram que este tem diferentes interpretações, problema que não se coloca somente em Portugal. Pereda (1983) defende que o conceito de Entidade no âmbito microeconómico da contabilidade empresarial, é o ponto de intersecção entre a pessoa jurídica e o conceito económico da empresa. Considerando que o conceito económico de empresa tem vindo a evoluir ao longo dos tempos, o conceito de entidade, assim como do princípio da entidade contabilística, tenderá necessariamente a evoluir também.

Em Portugal, e no que concerne ao sector público, esta questão não se tem colocado. O princípio da entidade contabilística encontra-se regulamentado no Plano Oficial de Contabilidade Pública, assim como em todos os planos sectoriais entretanto publicados.

Tendo constatado a importância da análise do conceito de entidade e da consolidação de contas no Sector Público, e perante os recentes acontecimentos verificados neste âmbito, consideramos pertinente analisar a evolução destes conceitos quer a nível do sector privado, quer a nível do sector público, e qual o grau de implementação da consolidação de contas no sector público, mais concretamente no Ensino Superior Público. As razões da escolha prendem-se com o facto de apenas terem sido publicadas normas de consolidação de contas para o Sector da Educação, e apenas foram definidos grupos públicos para o Ensino Superior. Propomo-nos assim a desenvolver um trabalho de investigação, cujo principal objectivo se confina ao estudo da consolidação de contas nas diferentes perspectivas.

Desta forma, este trabalho de investigação pressupõe alcançar os seguintes objectivos:

- i. Analisar a recente evolução da contabilidade pública em Portugal;
- ii. Efectuar um estudo sobre as normas e métodos de consolidação de contas, quer a nível nacional e internacional, quer a nível do sector privado ou público;
- iii. Proceder ao estudo do conceito de entidade contabilística, enquanto elemento estruturante para a consolidação de contas;

- iv. Obter evidência empírica do grau de implementação do POC-Educação das Instituições do Ensino Superior Público;
- v. Propor uma norma de consolidação de contas para o sector Público.

De forma a cumprir os objectivos propostos, estruturamos esta dissertação em duas partes fundamentais.

Numa primeira parte procedemos à análise da literatura mais relevante, com o objectivo de efectuar um enquadramento teórico que sirva de fundamento ao estudo empírico. Aqui apresenta-se uma estrutura de conceitos fundamentais, importante para uma melhor compreensão do estudo e análise da consolidação de contas nas várias vertentes.

Esta parte é constituída por dois capítulos:

O primeiro capítulo aborda a nova contabilidade pública, que se encontra actualmente em efervescência. Neste sentido, procede-se à análise da reforma da contabilidade pública, no âmbito da nova gestão pública, bem como à contextualização do fenómeno da harmonização contabilística.

Face à importância dos novos desenvolvimentos ocorridos nos normativos de consolidação de contas, a nível internacional e nacional, quer para o sector público quer para o sector privado, no segundo capítulo procede-se a uma análise comparada dos referidos normativos. Importa salientar a análise que é efectuada ao novo modelo de normalização de consolidação de contas que, apesar de ser aplicável ao sector privado, estamos em crer que em breve o mesmo será adaptado para o sector público. Neste capítulo, serão ainda analisados os processo e os métodos de consolidação, sendo dado particular destaque ao disposto no POC-Educação. São ainda analisados alguns conceitos fundamentais para o estudo da consolidação de contas, nomeadamente o conceito de entidade, de grupo público, a definição de perímetro de consolidação, o controlo e a presunção de controlo e as dificuldades inerentes relativamente ao processo de consolidação.

A segunda parte desta dissertação, é constituída por dois capítulos:

O quarto capítulo tem como objectivo inferir sobre o grau de implementação do POC-Educação quer nas Entidades Mãe, quer nas Unidades Orgânicas. Quanto à consolidação de contas, o nosso propósito foi o de determinar quais os principais métodos de

consolidação adoptados pelas Instituições de Ensino Superior Público, quais os principais motivos que levaram à não consolidação de contas e qual a importância que estas entidades atribuem à contratação de um Técnico Oficial de Contas e de um Revisor Oficial de Contas.

No quinto capítulo propomos uma norma de consolidação de contas para o sector público, onde são tratados alguns conceitos/ definições, a obrigatoriedade e dispensa de elaborar contas consolidadas, quais as exclusões da consolidação, procedimentos e métodos. Propomos ainda, um conjunto de demonstrações financeiras consolidadas e respectivos anexos.

Por último são apresentadas as principais conclusões decorrentes quer da revisão da literatura efectuada quer do estudo empírico desenvolvido.





**PARTE A – REVISÃO DA LITERATURA**



## **CAPÍTULO 1- A nova contabilidade pública**

O objectivo deste capítulo é descrever e analisar a nova contabilidade pública em Portugal, bem como as tendências da normalização contabilística ao nível público.

Iniciaremos com uma breve retrospectiva da evolução da contabilidade pública em Portugal, desde a década noventa até aos dias de hoje, com especial destaque para a nova gestão pública.

No seguimento do objectivo proposto, abordaremos ainda o processo de harmonização contabilística, nomeadamente, as normas de contabilidade pública emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC) e ainda os últimos desenvolvimentos da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP).

### ***1.1 A nova gestão pública***

A crescente globalização da economia e as mudanças económicas, políticas e sociais exigiram uma maior transparência da actuação do Estado, enfatizando alguns desenvolvimentos no campo da gestão pública.

Assim, no âmbito da reforma do sector público, passamos de um estado burocrático e com uma gestão baseada no poder, para uma gestão mais flexível, baseada em objectivos claros que permitam a avaliação dos resultados através de indicadores de desempenho.

Segundo Fernandes (2000)<sup>1</sup> a gestão pública tradicional pode ser caracterizada por:

- *“Grande ênfase na regulamentação, tendo como consequência o excesso de normas e regras. A principal preocupação é a regulamentação da actuação pública, o que implica uma preocupação excessiva no cumprimento da legalidade;*
- *Gestão pública e preocupação dos funcionários mais orientada para os políticos do que para os cidadãos isto é, uma orientação “para dentro” da administração;*

---

<sup>1</sup> VII Congresso de Contabilidade e Auditoria, 2000.

- *Organização inadequada, caracterizada por uma forte centralização na tomada de decisões, e uma concepção burocrática da actuação pública.*
- *Ausência de uma mentalidade empresarial orientada para os cidadãos. Não existe uma definição clara e precisa dos objectivos, fruto de uma análise da situação presente e futura, nem se efectua planeamento a curto, médio e longo prazo que permita a formulação de planos e políticas que contribuam para a concretização dos objectivos definidos.*
- *A selecção de pessoal é baseada em processos standardizados, não havendo incentivos à evolução na carreira. Como consequências assiste-se à ausência de responsabilidades no que respeita a realização de objectivos e pouca motivação para a introdução de melhorias nos sistemas de gestão pública”.*

As medidas tomadas no âmbito da reforma de contabilidade pública e a reorganização do modelo de gestão pública tradicional efectuado pelos países na década oitenta e noventa, integraram o novo modelo designado por nova gestão pública (*New Public Management*).

A nova gestão pública, enquadrada na conhecida “New Public Management” diferencia-se do modelo tradicional pela desregulamentação, ou seja, menos regras e normas e maior ênfase no estabelecimento de objectivos bem determinados e no seu cumprimento; descentralização da gestão, que se traduz na criação de subentidades para o desenvolvimento de funções concretas, com objectivos e responsabilidades bem definidas; ênfase na responsabilidade dos gestores nos diferentes níveis em que se encontram, procurando-se a motivação adequada para a aceitação de melhorias nas diversas entidades que integram o sector público; necessidade de estabelecer um sistema de avaliação da gestão nos seus diferentes níveis, para a realização dos objectivos estabelecidos, apuramento de responsabilidades e motivação para a qualidade na gestão; e orientação para o cliente, que na administração pública é o cidadão, introduzindo-se critérios e valores de referência obtidos no mercado.

A influência do *New Public Management* teve um profundo impacto nas estruturas administrativas e culturais da reforma, introduziu métodos do sector privado da administração pública e estabeleceu uma nova estrutura institucional no fornecimento de serviços (Araújo, 2000).

A gestão pública pode ser definida como “*o conjunto de decisões dirigidas a motivar e coordenar as pessoas, com o objectivo de alcançar metas individuais e colectivas tendo em conta as restrições jurídico-políticas que condicionam e caracterizam a actividade pública*”

Utrilla de la Hoz (1996:53)

A nova gestão pública, segundo Hood (1991) caracteriza-se pelos seguintes elementos:

- A entrada no sector público de gestores profissionais provenientes do sector privado, procurando desta forma a profissionalização da gestão e uma orientação para as técnicas de gestão;
- A definição de medidas e padrões de desempenho com objectivos mensuráveis e claramente definidos;
- A preocupação com o controlo dos resultados enfatizando a necessidade de insistir nos resultados e não nos processos;
- A desagregação de unidades do sector público dividindo grandes estruturas em unidades mais pequenas recorrendo a formas inovadoras de organização das actividades;
- A introdução de factores que promovam a concorrência no sector público, nomeadamente com a contratação, procurando com isto baixar custos e melhorar a qualidade da prestação dos serviços;
- A ênfase nos estilos e práticas de gestão do sector privado, introduzindo modelos que flexibilizam a gestão;
- A ênfase em maior disciplina e parcimónia na utilização de recursos, cortando nos custos e procurando maior eficiência e economia.

Mais do que a introdução de um conjunto de técnicas de gestão, a nova gestão pública implica a introdução de novos valores e de uma cultura administrativa virada para os resultados e indutora da eficiência, economia e eficácia. Mas a busca de um novo modelo de gestão pública foi para além das questões intra-organizacionais, pois procurou alterar as instituições e introduzir novas formas de fornecer bens e serviços. Na verdade, assistiu-se a um vasto programa de privatização e à abertura à iniciativa privada de sectores tradicionalmente detidos pelo Estado.

Segundo Ospina (2001), as teorias contemporâneas da Administração Pública (AP) enfatizam as vantagens de promover uma gestão orientada a resultados, em contraste com a orientação tradicional onde prevalece os procedimentos e os processos de gestão. Um dos pressupostos em que assenta a ideia de orientar a gestão para os resultados esperados, é que esta gera uma dinâmica no interior da organização que resulta no melhoramento do desempenho organizacional. Este facto, é determinante porque a gestão orientada para os resultados exige que se verifique o cumprimento das metas e objectivos propostos no planeamento.

*“A teoria implícita é que esta dinâmica por si mesma gera um processo de realimentação e aprendizagem por parte dos autores envolvidos, os quais por sua vez, geram acções de correcção que produzem o melhoramento da gestão e dos resultados que se desejam alcançar. Uma aplicação sistémica desta teoria supõe que os ciclos de aprendizagem e melhoramento possam gerar dinâmicas de mudança em todos os níveis da Administração Pública, na medida em que os esforços de evolução da gestão proporcionam informação para a tomada de decisões que esta informação pode alimentar acções nos vários níveis da gestão.”* Ospina (2001)<sup>2</sup>

Ainda segundo esta autora, a valorização dos resultados da gestão pública pode-se abordar em três níveis diferentes: numa perspectiva macro, que considera o desempenho do Governo na implementação das suas políticas públicas; num nível intermédio que considera o desempenho das organizações públicas; e num nível micro que considera a contribuição produzida por um desempenho dos funcionários no cumprimento da sua missão.

Mas, estes níveis não podem ser analisados de forma isolada, devem-se estabelecer conexões entre todos, criando-se uma coerência das práticas dos distintos níveis da Administração Pública. Assim, se a valorização se limita a gerar indicadores de gestão para os níveis micro e intermédio de acção, é possível criar um sistema de medição da gestão que gere aprendizagens e melhore as práticas administrativas, mas não melhora a qualidade das políticas públicas. Por outro lado, um sistema que se limita a gerar indicadores nos níveis intermédios e macro, descuidando a sua articulação com nível micro, corre o perigo de perder legitimidade perante os funcionários.

---

<sup>2</sup> [www.clad.org.ve/rev19/ospina.pdf](http://www.clad.org.ve/rev19/ospina.pdf)

Conceptualmente, “*a gestão pública é a instância mediadora entre a implementação das políticas públicas formuladas no campo da política e os resultados que se obtêm da sua implementação no campo da administração*” Ospina (2001)<sup>3</sup>.

Neste contexto, e numa perspectiva estratégica de consolidação institucional, o melhoramento da gestão pública permite controlar o gasto público, rentabilizar os fundos do Estado, justificando a aplicação dos bens públicos e outras intervenções na economia. Desta forma, poderá melhorar a imagem do Estado e aumentar a sua legitimidade.

A racionalização dos gastos públicos pressupõe modernizar todas as áreas da administração pública, incluindo a gestão financeira e de recursos humanos. Para isso é necessário uma gestão estratégica, com uma definição clara dos objectivos e metas, com critérios e indicadores para se poder avaliar o desempenho das organizações e das políticas dos governos.

A importância política da apreciação a este nível macro coincide com o Estado da gestão estratégica e a sua justificação de valorização como ferramenta crítica no nível micro com o da administração. A apreciação como técnica administrativa ajuda a melhorar a gestão porque produz a informação necessária para identificar e entender as causas dos êxitos e fracassos, o problema do desempenho individual e colectivo, dentro de um contexto de planificação estratégica. (Bryson, 1988)

Para Ospina (2001), existem razões importantes para valorizar os resultados da gestão pública num contexto democrático, pois tal permite fortalecer e aprofundar a institucionalidade democrática com vista a:

- Estabelecer vários níveis de responsabilidade dos funcionários públicos e as suas obrigações de dar contas das suas acções;
- Garantir uma gestão mais transparente e permitir informação sobre a eficiência do usos dos recursos;
- Motivar os funcionários públicos a dar prioridade à perspectiva de cidadão e ao mesmo tempo de utilizadores de serviços públicos;
- Melhorar a qualidade dos serviços prestados no sector público;
- Melhorar a coordenação entre as organizações públicas.

---

<sup>3</sup> [www.clad.org.ve/rev19/ospina.pdf](http://www.clad.org.ve/rev19/ospina.pdf)

A apreciação da gestão no sector público vai mais além do seu carácter puramente administrativo, não devendo esta ser uma cópia do modelo do sector privado (até porque os objectivos são distintos).

Uma perspectiva diferente é a de Rocha, pois segundo ele *“quando se fala em modernização ou reforma da administração Pública contrapõe-se a administração gestonária à administração burocrática. Nada de mais errado; não só porque os modelos de gestão pública não se reduzem a estes dois, mas também porque se assume que a adopção de processos e modelos de gestão empresarial irão resolver os problemas da Administração Pública. Na verdade, a cada tipo de Estado corresponde um modelo de gestão pública com o qual se harmoniza, com o qual constitui um todo, assentando nos mesmos pressupostos e obedecendo ao mesmo paradigma. Além disso, a adopção de um dado modelo de gestão pública não significa que partes importantes da actividade do Estado sigam modelos diferentes”*. Rocha (2000:6)

Assim, segundo este autor, podemos dizer que existem diferentes modelos de gestão pública: a administração legal-burocrática, administração profissional, administração política e administração managerial.

O primeiro caso corresponde ao Estado Liberal e caracteriza-se por uma administração que está sob o controlo do poder político, *“com base num modelo hierárquico de burocracia, composta por funcionários admitidos em concursos, neutrais nas suas decisões e cujo objectivo é o interesse geral. A esta administração compete apenas implementar políticas, cabendo aos políticos a decisão de formulação dessas mesmas políticas. É claro que as políticas estavam reduzidas ao Estado Liberal à sua manutenção e perduração, sendo avesso à intervenção na vida económica e social. Na Europa Continental a actividade do Estado reduzia-se à prática de actos administrativos”*. Rocha (2000:7)

A gestão pública vista como uma administração profissional, justifica-se num modelo de Estado de “Welfare”. Este modelo de Estado é a antítese do Estado Liberal uma vez que deixou de existir uma separação entre políticos e administradores, em que estes últimos adquirem um papel importante no seio do sistema político, na medida em que por eles passa a conciliação do interesse e a produção e fornecimento de políticas sociais; a burocracia tende mesmo a ocupar uma posição de comando, tornando-se uma elite de



poder (Rourke, 1984). Neste novo modelo, é preconizado um novo tipo de gestor público, mas não se exclui a burocracia racional que prevalecia no modelo anterior, até porque as funções do Estado Tradicional continuavam a ser desempenhadas.

No começo dos anos setenta o Estado “Welfare” entra em crise, passando a ser alvo de várias críticas, nomeadamente tanto quanto ao crescimento das despesas públicas como quanto à burocracia.

O poder da burocracia enfraqueceu através da redução do tamanho do sector público, diminuindo-se a influência do funcionalismo.

No modelo de administração política faz sentido que os cargos de dirigentes da Administração Pública sejam por nomeação política e tenham um comportamento político aferido pelo ciclo político-económico. (Rocha, 2000).

A reforma administrativa dos anos oitenta teve uma grande influência da escola managerial. Foram estabelecidos alguns princípios como a descentralização, o que implicava a redução dos níveis intermédios e a possibilidade dos gestores públicos tomarem iniciativas e prosseguirem os seus objectivos sem o controlo contínuo e sistemático do poder político. Outro princípio que esta escola defendia era o da regulação, que supunha que os gestores tinham capacidade de gerir e decidir a forma como deveriam implementar os seus programas sem as restrições das leis e regulamentos. Digamos que a delegação de competências implicava que os responsáveis políticos deviam abster-se de intervir na gestão e implementação das políticas.

Em conclusão Rocha afirma que *“a teoria da escolha pública assume que o mercado serve melhor o interesse público, pelo que a mais importante função do governo consiste em fazer melhor uso dos mercados, deixando-os funcionar espontaneamente porque assim o público ganha.*

*O pressuposto fundamental dos novos modelos de gestão pública é, na verdade, o de que tudo o que é público é ineficiente e sai mais caro aos cidadãos que a produção feita pelo sector privado, pelo que o primeiro objectivo de qualquer reforma do Estado e da Administração Pública consiste na privatização do sector Público.”* Rocha (2000:11)

### **1.1.1 A responsabilidade das instituições públicas face à nova gestão pública**

O conceito de responsabilidade é fundamental para analisar as mudanças que estão a emergir no modelo da gestão pública e para formular alguns juízos acerca do papel a cumprir pelo sistema de informação contabilístico.

Nestes últimos anos, tem-se assistido a um grande esforço por parte das organizações internacionais, emissoras de normas contabilísticas, de delimitar o vínculo e o campo da responsabilidade e, consequentemente, analisar quais são e que necessidades têm os utentes da informação contabilística.

Neste contexto, segundo López e Pablos (2000) existe uma tendência para admitir a existência de dois níveis de responsabilidade: a responsabilidade política e a responsabilidade financeira. A responsabilidade política vincula os governantes com os cidadãos e a sociedade em geral, e estabelece uma relação com as decisões relativas à elaboração, implementação e controlo das políticas públicas. Os governantes devem responder às decisões relativas à oferta dos serviços necessários, em qualidade e quantidade, para satisfazer as procuras e necessidades sociais, assim como decisões relativas à forma de como os financiar e gerir. O conceito de responsabilidade financeira tem sido enfatizado, nestes últimos anos, como fundamento da estrutura conceptual da informação contabilística pública, ponto de partida para estabelecer objectivos da informação das organizações públicas.

A gestão pública tradicional pode-se caracterizar por dar grande ênfase à regulamentação, tendo como consequência o excesso de normas e regras, sendo a sua principal preocupação a regulamentação da actuação pública, o que implica uma preocupação excessiva no cumprimento da legalidade. Caracteriza-se também por uma forte descentralização na tomada de decisões, por ausência de uma mentalidade empresarial orientada para os cidadãos. Não existe uma definição clara e precisa dos objectivos, fruto de uma análise da situação presente e futura, nem se efectua planeamento a curto e médio prazo que permita a formulação de planos e políticas que contribuam para a concretização dos objectivos definidos. Este modelo de gestão não corresponde às actuais exigências impostas, quer a nível nacional, quer relativamente às restrições impostas

internacionalmente. O peso actual do sector público na economia e o aumento das necessidades públicas conduz inevitavelmente a um aumento das despesas públicas, havendo necessidade de um maior controlo no gasto público.

O novo modelo de gestão pública pressupõe, segundo Montesinos (2003) uma fragmentação do exercício das responsabilidades dos administradores/gestores públicos para com os cidadãos em geral, ou seja uma descentralização da gestão. Este aspecto pode ser vantajoso por um lado, mas pode originar falta de coordenação, redução da transparência e diluição das responsabilidades.

Segundo López e Pablos (1998), algumas das dificuldades do modelo de gestão pública, que têm maior incidência sobre o sistema contabilístico, são: a dificuldade de levar a cabo uma gestão e valorização integral das políticas públicas; a dificuldade de conhecer a situação financeira e os riscos financeiros; a dificuldade de levar a cabo um adequado controlo interno e externo da actuação pública; e a dificuldade de obter uma imagem fiel do património e da situação financeira, da execução do orçamento e dos resultados da entidade.

Pode-se dizer que a prestação de responsabilidades (*accountability*) das Instituições Públicas também se refere à prestação de contas, não só na perspectiva contabilística ou financeira, mas também da gestão e concretização dos objectivos e programas propostos. Assim, por exemplo, uma Câmara Municipal deverá prestar contas a diferentes destinatários:

- *Aos eleitores sobre o cumprimento dos compromissos assumidos previamente nos programas eleitorais;*
- *Ao órgão deliberativo, ou seja, à assembleia Municipal, à qual apresenta verdadeiramente as contas para que esta as aprecie em sessão ordinária a decorrer no mês de Abril do ano seguinte àquele a que respeitam. Normalmente as contas apresentadas correspondem aos documentos a entregar ao Tribunal de Contas;*
- *Ao Tribunal de Contas, o qual através da resolução n.º 4/2001, de 18 de Agosto, definiu os documentos de prestação de contas que lhe devem ser enviados anualmente. Para além disso, “sempre que os resultados das acções de verificação do Tribunal de Contas, seja através dos documentos de prestação de contas*

*(verificação interna) seja através de auditorias (verificação externa), indiquem factos constitutivos de responsabilidades financeiras, desenvolve-se o respectivo processo de julgamento das responsabilidades, podendo, conforme os casos, dar origem à responsabilidade reintegratória ou à responsabilidade sancionatória.*

- *Aos Ministérios das Finanças e da Administração Pública e ao Ministro que tutela as Autarquias Locais, que, de acordo com a nova Lei das Finanças Locais devem remeter os seus orçamentos, contas trimestrais bem como a sua conta anual depois de aprovada. Carvalho, e outros (2005:25)*

Ainda segundo os autores acima referidos, na prestação de responsabilidades quanto ao sistema contabilístico, pretende-se que forneça informação oportuna e fiável de forma a permitir executar o controlo financeiro, verificar a legalidade e analisar a eficiência, economia e eficácia das decisões.

Este objectivo está reconhecido na introdução do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que aprova o Plano oficial de Contabilidade Pública (POCP), que refere que a contabilidade Pública deverá permitir:

- a) o controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados por forma a reforçar a transparência da Administração Pública (...)*
- b) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na óptica da contabilidade nacional.*
- c) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.*

### **1.1.2 A reforma da contabilidade pública em Portugal no âmbito da Nova Gestão Pública**

Inserida na designada Nova Gestão Pública, durante a década de noventa a Administração Pública Portuguesa sofreu uma transformação no que concerne à gestão económico-financeira. Esta mudança, designada pela Reforma da Administração Financeira do Estado, abrange a reforma da contabilidade pública e a reforma do Tesouro. Os primeiros passos foram dados com a publicação da Lei Constitucional n.º 1/89 (segunda revisão da Constituição) artigos 108º a 110º **e com a Lei nº 8/90, de 20/2, Lei de bases de contabilidade pública** que estatuiu as bases contabilísticas e os regimes aplicáveis.

Esta Reforma vem, por um lado, propiciar maior flexibilidade de gestão e, por outro, aumentar a informação necessária aos diversos níveis de gestão, através de uma gestão orçamental descentralizada versus centralização e integração da informação.

Assim, a unidade orçamental exigida na Constituição da República Portuguesa obriga a que os Serviços e Fundos autónomos, fazendo parte do Orçamento de Estado (OE), sejam sujeitos ao mesmo sistema de informação.

A Reforma da Administração Financeira do Estado consagra dois regimes financeiros para os serviços e organismos da Administração Central, a saber: o regime geral aplicável aos organismos com autonomia administrativa<sup>4</sup> e o regime excepcional aplicável aos organismos com autonomia administrativa e financeira<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> “Os serviços e organismos da Administração Central disporão, em regra, de autonomia administrativa nos actos de gestão corrente, traduzida na competência dos seus dirigentes para autorizar a realização de despesas e o seu pagamento e para praticar, no mesmo âmbito, actos administrativos definitivos e executórios. Os actos de gestão corrente são todos aqueles que integram a actividade que os serviços e organismos normalmente desenvolvem para a prossecução das suas atribuições. Excluem-se do âmbito da gestão corrente os actos que envolvam opções fundamentais de enquadramento da actividade dos serviços e organismos e, designadamente, que se traduzam na aprovação dos planos e programas de actividades e respectivos relatórios de execução ou na autorização para a realização de despesas cujo montante ou natureza ultrapassem a normal execução dos planos e programas aprovados.” - art. 2º da Lei nº 8/90.

<sup>5</sup> “Os serviços e organismos da Administração Central só poderão dispor de autonomia administrativa e financeira quando este regime se justifique para a sua adequada gestão e, cumulativamente, as suas receitas próprias atinjam um mínimo de dois terços das despesas totais, com exclusão das despesas co-financiadas pelo orçamento das Comunidades Europeias. A atribuição deste regime de autonomia com fundamento na verificação dos requisitos constantes do número anterior far-se-á mediante lei ou decreto-lei.” - artº 6º da Lei nº 8/90.

De um modo geral, as principais alterações que se verificaram foram ao nível da realização de despesas<sup>6</sup> e autorização de pagamento, controlo da gestão orçamental<sup>7</sup> e dos sistemas contabilísticos.

Foram ainda introduzidos dois sistemas da contabilidade: o sistema de unigráfico, aplicável à contabilidade dos serviços e organismos com autonomia administrativa, devendo ser organizada uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão; o sistema digráfico, moldado ao Plano Oficial de Contabilidade (POC), a aplicar à contabilidade dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira.

Em 20 de Fevereiro de 1991 é publicada a Lei n.º 6/91<sup>8</sup> que fixa o novo enquadramento e reformula o sistema de execução orçamental, realça a responsabilidade por essa execução orçamental e prevê uma nova Conta Geral do Estado.

Em 1992, o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que contém as bases da Contabilidade Pública (da Lei n.º 8/90) revoga 31 diplomas e define as regras orientadoras do Novo Regime de Administração Financeira do Estado.

---

<sup>6</sup> Relativamente à realização de despesas e autorização de pagamento, no que diz respeito aos organismos com autonomia Administrativa o pagamento das despesas deveria ser efectuado pelos cofres do Tesouro, mediante cheque sobre ele emitido ou ordem de transferência de fundos ou ainda através de crédito em conta bancária. A autorização para a libertação dos créditos necessários para o pagamento será feita mensalmente, por conta dos duodécimos das dotações globais inscritas no Orçamento do Estado. A concessão da autorização para a libertação de créditos dependerá apenas da verificação de cabimento nos respectivos duodécimos e do cumprimento da obrigação de remessa dos mapas justificativos e documentação da despesa relativos à gestão orçamental já efectuada. Para os organismos dotados de autonomia administrativa e financeira a realização das despesas e autorização do pagamento seria autorizada pelos respectivos dirigentes, os quais autorizarão também o seu pagamento.

<sup>7</sup> Quanto ao controlo de gestão orçamental o serviços e organismo com autonomia administrativa para além de efectuarem um controlo acerca da verificação de cabimento de todas as despesas, deverão efectuar um controlo sistemático sucessivo da gestão orçamental o qual incluirá a fiscalização da conformidade legal e regularidade financeira das despesas efectuadas, abrangendo ainda a análise da sua eficiência e eficácia. O controlo sucessivo será feito com base nos mapas justificativos e documentação de despesa remetidos para o Ministério das Finanças e poderá envolver uma verificação directa da contabilidade dos próprios serviços e organismos.

No que diz respeito aos Serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira a fiscalização da gestão orçamental será efectuada através de um sistema de controlo sistemático sucessivo, mediante a análise de documentos justificativos de despesas a enviar para o Ministério das Finanças e quando necessário, a verificação directa da contabilidade dos próprios serviços e organismos. Este controlo abrangerá a regularidade financeira e a eficiência e eficácia das despesas efectuadas. Este controlo será ainda assegurado através do julgamento das contas pelo Tribunal de Contas.

<sup>8</sup> Lei revogada pela lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, Lei de Enquadramento Orçamental.

O regime financeiro dos organismos com autonomia administrativa<sup>9</sup>, enquadrados no regime geral, deverá obedecer a determinadas regras. A escrituração da actividade financeira seria organizada com base nos registos de uma contabilidade de compromissos, que regista os encargos ou as obrigações assumidas, e a contabilidade de caixa, que regista as saídas e entradas de dinheiro (ou valores líquidos equivalentes, a obrigatoriedade de registo dos contratos celebrados, incluindo o montante global de cada contrato, suas alterações, escalonamento e pagamentos efectuados; obrigatoriedade do registo de cabimento prévio, do qual constem os encargos prováveis; organização de uma contabilidade analítica como instrumento de gestão; a autorização das despesas públicas fica sujeita à conformidade legal que corresponde à ideia de prévio fundamento legal; à regularidade financeira que se refere à existência de inscrição orçamental e à adequada classificação de despesa; e à economia, eficiência e eficácia.

Os organismos autónomos, enquadrados no regime excepcional, utilizarão um sistema de contabilidade que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade com o objectivo de permitir um controlo orçamental permanente, bem com uma estrita verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos.

Este diploma definiu ainda como formas de controlo da gestão orçamental, o auto-controlo a realizar pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos; o controlo interno, sucessivo e sistemático a realizar por auditorias contratadas pelos próprios serviços e organismos, e o controlo externo a exercer pelo Tribunal de Contas.

A coroa glória da Reforma da Administração Financeira do Estado, iniciada em 1990, foi a publicação do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que aprovou e pôs em vigor o novo **Plano Oficial de Contabilidade Pública**, que tem como principal objectivo criar condições para a integração de uma contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade moderna, dado que a contabilidade pública clássica tinha apenas como principal objectivo o controlo orçamental e a legalidade das despesas e receitas públicas.

---

<sup>9</sup>Nos termos do art. 3.º do D.L. n.º 155/92, de 28 de Julho, a definição do regime de autonomia Administrativa, consubstancia-se pela possibilidade dos serviços e organismos disporem de créditos inscritos no Orçamento do Estado e os seus dirigentes são competentes para, com carácter definitivo e executório, praticarem actos necessários à autorização de despesas e seu pagamento, no âmbito da gestão corrente. Nos termos do art.º 4.º do mesmo diploma "*a gestão corrente compreende a prática de todos os actos que integram a actividade que os serviços e organismos normalmente desenvolvem para a prossecução das suas atribuições, sem prejuízo dos poderes de direcção, supervisão e inspecção do ministro competente.*"

O POCP veio, sem dúvida, avivar o interesse pela aplicação dos sistemas contabilísticos na Administração Pública, designadamente no que concerne aos sub-sistemas da contabilidade patrimonial e da contabilidade analítica.

Este facto é mesmo reconhecido no Capítulo “1 – Introdução” do POCP:

*“ O desenvolvimento das novas técnicas de gestão impôs novas exigências em termos de informação, nomeadamente contabilística. Daí que nalguns organismos da Administração Pública se tenha dado prevalência à contabilidade patrimonial e analítica, descurando a contabilidade pública, indispensável ao controlo da regularidade financeira e da execução do orçamento. Adicionalmente, assistiu-se à aplicação de planos sectoriais no sector público, que adoptando o Plano Oficial de Contabilidade (POC) aplicável ao sector privado sem normas gerais de enquadramento, criou uma situação onde não é possível realizar operações de consolidação de uma forma automática”.*

O principal objectivo do POCP bem como das normas de aplicação agora publicadas é o de criar condições para a integração da contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica, numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e sua respectiva avaliação.

Estamos perante uma verdadeira reforma que assenta em alguns princípios básicos, nomeadamente o rigor, a transparência, a boa gestão e disciplina financeira; uma visão global e rápida da situação financeira da globalidade do Sector Público Administrativo; modernização do Estado e da gestão pública, nomeadamente através da utilização das novas tecnologias da informação; desconcentração e responsabilização dos dirigentes da Administração Pública; melhor controlo e rigor na realização das despesas públicas; celeridade e segurança nos pagamentos; melhor gestão da tesouraria e da dívida pública; melhor conhecimento do património estatal e dos recursos humanos.



## **1.2 O modelo tradicional de contabilidade pública**

A Contabilidade Pública constitui um dos instrumentos privilegiados das Finanças Públicas, traduzindo-se num conjunto de regras e técnicas aplicáveis à execução e controlo das operações económico-financeiras dos organismos públicos.

A Contabilidade Pública ainda vigente caracteriza-se fundamentalmente pela existência de vários tipos de modelos contabilísticos dentro do Sector Público Administrativo.

A Contabilidade Pública unigráfica, embora em “extinção”, ainda predomina em alguns organismos, principalmente nos que possuem autonomia administrativa, de que são exemplo as entidades do ensino não superior, nomeadamente as escolas de ensino básico.

Esta contabilidade caracteriza-se, de uma forma geral, por uma contabilidade manual e baseada unicamente na execução orçamental utilizando o regime de caixa.

A tradicional unigrafia em que se baseava a elaboração da conta de gerência, foi sendo substituída em alguns organismos, nomeadamente nos organismos com Autonomia Administrativa e Financeira, por uma contabilidade baseada no Plano Oficial de Contabilidade. Contudo, durante algum tempo, para efeitos de apreciação das contas pelo Tribunal de Contas, continuou a ser obrigatório, a apresentação da execução orçamental na base do caixa.

Este modelo de contabilidade, conduziu, na nossa opinião, à falta de clareza e transparência na gestão dos dinheiros públicos, não permitindo a consolidação das Contas do Sector Publico Administrativo nem a existência de um eficiente sistema de controlo.

Como a seguir identificamos, várias foram as críticas ao modelo tradicional das contas públicas. Por um lado considera-se que “ *a óptica de caixa em que assentava era inadequada para a avaliação de eficácia e eficiência das despesas públicas. A avaliação de desempenho dos gestores públicos exigia outras informações a obter por vias deferentes da tesouraria* ” Caiado (2001:23). Mas por outro lado, a “*Estrutura de Missão que preparou o*

*projecto do POCP, aprovado em 1997, foi de opinião que a contabilidade orçamental continua a ser importante ao controlo da regularidade financeira e da execução orçamental, ao mesmo tempo que as exigências das novas técnicas de gestão suscitam a complementaridade da contabilidade orçamental com a contabilidade patrimonial e analítica” Caiado (2001:23).*

Carvalho (1999:28), defende que *“perante a insuficiência da contabilidade pública tradicional em enfrentar os novos objectivos de informação para a gestão e tomada de decisões das administrações públicas, quando a sua única finalidade era executar, liquidar e controlar o orçamento, foi necessário iniciar uma profunda reforma nesse sistema contabilístico”*.

Segundo este autor, como características básicas da contabilidade pública tradicional podemos apontar:

- Denominação de “contabilidade administrativa” pois destinava-se apenas aos entes públicos de natureza administrativa ignorando os de natureza comercial ou industrial;
- Era uma contabilidade de fluxos, não representando a situação patrimonial da entidade contabilística;
- Foi denominada como “contabilidade do orçamento”, pois tinha como principal função o controlo do orçamento das entidades públicas e controlo da legalidade, descurando outra informação contabilística fundamental para a tomada de decisões;
- Como consequência do ponto anterior, não atendia à eficiência e eficácia na gestão;

Outros autores consideram que, *“a informação contabilística tradicional se tem revelado insuficiente para mostrar as variáveis que reflectam as capacidades críticas de êxito da entidade”*. (Isabel,1999) (citado por Ribeiro, 2000:34).

Desta forma verifica-se a necessidade de *“levar a cabo uma alteração nas suas estruturas organizativas com o fim de fazer frente aos novos desafios na melhoria da sua gestão”* (Valderrama:2) (citado por Ribeiro, 2000:34).

Para tanto é indispensável que o sistema em que se apoia a contabilização, o processo de execução de despesas e receitas, a organização e o controle dos serviços, se encontre técnica e juridicamente bem estruturado de forma a poder responder com clareza e celeridade às exigências requeridas.

No momento actual estamos num processo de mudança da administração pública, cujo objectivo principal é estabelecer um novo enfoque que permita assegurar uma gestão eficiente, em que se destaca a introdução do paradigma do cidadão como cliente, a mudança da cultura organizativa assim como a avaliação da utilização de recursos e do cumprimento de objectivos. A qualidade de funcionamento de uma administração seria determinada pela orientação ao cliente, eficácia dos objectivos, eficiência dos recursos públicos: legalidade e objectividade. (Brusca e Condor, 1999).

Neste sentido, entre os objectivos assinalados para o sistema de informação contabilístico destaca-se como o mais relevante a medição da economia, eficiência e eficácia, com o fim último de proporcionar informação para a tomada de decisões.

A criação de um sistema de Contabilidade Pública Moderna, inovadora, digráfica e informatizada, que prima pela transparência e que se preocupa com a produção das informações indispensáveis à gestão e ao controlo não só na óptica orçamental como também financeira e patrimonial, torna-se uma necessidade imperativa para a modernização da gestão pública.

Foi assim, que se assistiu a uma proliferação de planos sectoriais, decorrentes do preconizado no art. 5º nº1 do POCP: *“as normas necessárias à aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, incluindo as formas simplificadas dessa aplicação, as normas de aplicação transitória, o seu faseamento e os prazos para adaptação dos planos sectoriais em vigor, bem como os planos sectoriais que se mostrem indispensáveis, são aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças e, quando for caso disso, dos outros ministros competentes, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.”*... *“no que respeita às autarquias locais, as normas e as adaptações do Plano Oficial de Contabilidade referidas no número anterior, serão estabelecidas mediante decreto-lei.”*

Em 1999, foi publicado o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-lei nº 54-A/99, de 21 de Fevereiro; um ano mais tarde foram publicados mais dois planos sectoriais, o Plano Oficial de Contabilidade para o sector da Educação (POC-Educação), aprovado pela Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro e o Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela portaria nº 798/2000, de 28 de Setembro. Em 2002, foi publicado o Decreto-lei nº. 12/2002, de 25 de Janeiro de 2002, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social.

### **1.3 Organização do Sector Público**

Segundo uma terminologia económico-financeira, e na opinião de Franco, o **sector Público** pode dividir-se, em **sector público administrativo** que corresponde à actuação económica própria do Estado e outras entidades públicas não lucrativas que desempenham uma actividade pública segundo critérios empresariais e o **sector público empresarial** que corresponde às actividades dominadas exclusivamente por critérios económicos: produção de bens e serviços com o fim de gerar excedentes – «Lucros» - dos proveitos sobre os custos.

Existe, no entanto, alguma confusão quanto aos conceitos de sector público administrativo (SPA) e administração pública. O conceito SPA é mais abrangente pois, para além dos aspectos materiais e de gestão, cobre ainda as funções política, legislativa e judicial do Estado. São várias as definições que podemos encontrar da administração pública, quer em sentido subjectivo, quer em sentido objectivo.

Franco (1982:144) define administração pública, em sentido subjectivo como “*o conjunto de instituições cuja actividade essencial é a «administração pública», como função do Estado e actividade a ela tendente*”. Na opinião de Amaral (1982:36) a Administração Pública em sentido orgânico ou subjectivo “*é o sistema de órgãos, serviços e agentes do Estado, bem como das demais pessoas colectivas públicas, que asseguram em nome da colectividade a satisfação regular e contínua das necessidades colectivas de segurança, cultura e bem estar*”.

Em sentido objectivo, a definição de administração pública para Franco (1982:144) é a da “*actividade do Estado que, no âmbito definido pelas suas orientações políticas e com subordinação às normas jurídicas, visa realizar os interesses colectivos da sociedade, concretizados em objectivos definidos por via da autoridade*”; já para Amaral (1982:39), designando, para o efeito, administração pública em sentido material, é a “*actividade típica dos serviços públicos e agentes administrativos desenvolvida no interesse geral da colectividade, com vista à satisfação regular e contínua das necessidades colectivas de segurança, cultura e bem estar, obtendo para o efeito os recursos mais adequados e utilizando as formas mais convenientes*”.

Segundo Franco (1982), o SPA, é constituído por quatro subsectores: a administração central, a administração regional (regiões autónomas), a administração local (freguesias, conselhos, municípios...) e a segurança social. **A administração central** é constituída pelo conjunto de serviços integrados ou «simples», que são subordinados ao Orçamento Geral do Estado, abrangendo os vários departamentos ministeriais e as suas unidades orgânicas, assim como outras entidades, que podem chegar a ter personalidade jurídica, mas que estão totalmente subordinadas, na previsão, execução e no controlo, ao Orçamento de Estado. Fazem também parte da administração central as entidades autónomas relativamente ao Orçamento de Estado. Estas podem ser *serviços administrativos, quando se trata de «serviços» que prestam toda a gama de utilidades materiais, para tal utilizando meios financeiros. Designam-se por fundos autónomos quando se trata de serviços cuja actividade consiste exclusiva e predominantemente na gestão de meios financeiros* (Franco, 1982:144).

Amaral, defende a existência apenas de três subsectores, pois considera que a segurança social faz parte integrante da administração central. Na sua opinião, na Administração Central podemos encontrar três segmentos, o Estado «stricto sensu» ou seja a Administração Central Directa, os fundos e serviços autónomos e a segurança social<sup>10</sup>.

Defendemos, no entanto, a perspectiva de Franco (1982), pois consideramos que a segurança social tem vindo a assumir autonomia e peso crescentes, para constituir um subsector do Sector Público Administrativo, em que as entidades integrantes dispõem de regime e legislação próprias e diferenciadas.

---

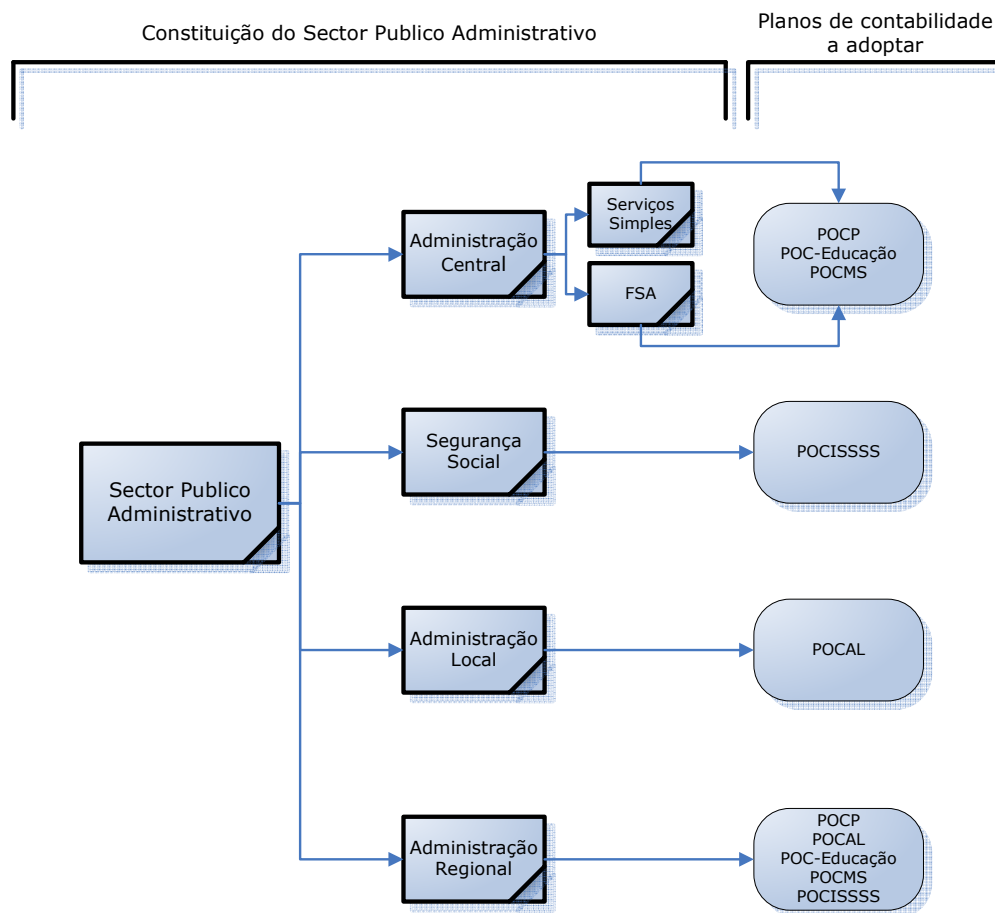
<sup>10</sup> Esta distinção não se deverá confundir com outras tipologias administrativas, tal como a preconizada no art. 202 da Constituição da República Portuguesa (CRP) que distingue três grandes **modalidades da administração Pública**, a administração **directa** do Estado, a administração estadual **indirecta**, e a administração **autónoma**. Amaral considera que a **administração directa** é a *actividade exercida por serviços integrados na pessoa colectiva Estado*, ao passo que a administração indirecta, embora desenvolvida para a realização dos fins do Estado é *exercida por pessoas colectivas públicas distintas do Estado*. No que diz respeito à **administração indirecta do Estado**, distingue-a do ponto de vista objectivo ou material como sendo *“uma actividade administrativa do Estado, realizada, para a prossecução dos fins deste, por entidades públicas dotadas de personalidade jurídica e de autonomia administrativa e financeira”*, do ponto de vista subjectivo ou orgânico define-a como o *“o conjunto de entidades públicas que desenvolvem, com personalidade jurídica própria e autonomia administrativa e financeira, uma actividade administrativa destinada à realização dos fins do Estado”*.

Exemplos de serviços pertencentes à administração directa, temos: a Presidência do Conselho, os ministérios, as secretarias do Estado, as direcções gerais, etc.. Exemplos de organismos incluídos na administração indirecta: a Junta Autónoma das Estradas, Laboratório Nacional de Engenharia Civil, a Junta de Crédito Público, etc. São categorias da administração indirecta do estado, os Institutos Públicos e as empresas Públicas. As espécies de Institutos Públicos que podemos encontrar são os serviços personalizados, as fundações públicas e os estabelecimentos Públicos.

Ainda segundo o mesmo autor, **a administração autónoma** é *“aquela que prossegue interesses públicos próprios das pessoas que a constituem e por isso se dirige a si mesma, definindo com independência a orientação das suas actividades, sem sujeição a hierática ou à superintendência do Governo”*. As entidades que podem pertencer à administração autónoma são as associações públicas, as autarquias locais e as regiões autónomas (insulares).

No esquema abaixo, podemos constatar a situação actual da contabilidade pública em todo o Sector Público Administrativo. Pretende-se fazer um paralelismo dos planos de contabilidade a adoptar à luz da nova contabilidade pública com os subsectores do Sector Público Administrativo.

Figura 1 - Constituição do SPA versus Planos de Contabilidade



## **1.4 A harmonização contabilística**

### **1.4.1 Normalização, harmonização e entidades normalizadoras**

*“...A normalização é definida como o movimento no sentido da uniformidade global enquanto que a harmonização é entendida como um processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global”.* Rodrigues e Guerreiro (2004:9)

O processo de harmonização contabilística, em Portugal, inicia-se no sector privado, como resultado da globalização dos mercados de capitais e estende-se mais tarde ao sector público. Segundo Rodrigues e Guerreiro (2004), a harmonização deve evoluir no sentido da comparabilidade, que só poderá existir quando na informação são aplicados os mesmos métodos contabilísticos. Ainda segundo as mesmas autoras, *a comparabilidade da informação incide ao nível dos itens individuais e não ao nível das demonstrações financeiras como um todo. Deste modo, pode-se considerar que duas demonstrações financeiras são comparáveis se relativamente a um evento específico que decorra das mesmas circunstâncias, ambas o divulguem de modo idêntico.* Rodrigues e Guerreiro, (2004:9).

De acordo com Nobes e Alexander (1994), a harmonização pode ser definida, como o processo que visa incrementar a compatibilidade das práticas contabilísticas, mediante o estabelecimento de limites ao seu grau de variação; a normalização, pelo contrário, implica a imposição de normas mais rígidas e restritas.

Ao nível internacional, a crescente globalização da economia, a complexidade e o crescimento do volume de negócios das empresas, a internacionalização dos mercados de capitais e das empresas, impuseram uma discussão profunda em torno da necessidade da harmonização internacional, designadamente das normas de contabilidade aplicáveis, pelo menos, às entidades com valores mobiliários negociados em mercados regulamentados.

A publicação das IV e a VII directivas sobre o direito das sociedades é o primeiro passo da harmonização das contas das empresas individuais e de grupos de empresas na União



Europeia. Estas directivas permitiram o aumento geral da qualidade das normas, melhorando a comparabilidade das contas.

Em 25 de Julho de 1978 foi adoptada pelo Conselho das Comunidades Europeias a Directiva 78/660/CEE (4.ª Directiva), que tinha como objectivo a coordenação das disposições nacionais dos vários Estados Membros respeitantes à estrutura e conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão, aos critérios de valorimetria, assim como ao exame e divulgação desses documentos. A aplicação desta directiva estende-se às sociedades anónimas e por quotas e pretende não só contribuir para a protecção dos interesses dos associados e de terceiros, como também assegurar a comparabilidade e equivalência da informação financeira divulgada.

Uma das preocupações da Directiva é a divulgação da informação sobre sociedades em regime de grupo, e a preparação das contas consolidadas, matéria que veio posteriormente a ser objecto de outra Directiva do Conselho das Comunidades Europeias, a n.º 83/349/CEE (7.ª Directiva) de 13 de Julho de 1983.

Esta directiva exige que as empresas-mãe elaborem, para além das suas contas individuais, contas consolidadas, bem como um relatório anual consolidado, que apresente a situação financeira do grupo como se de uma única entidade se tratasse.

No entanto as directivas não respondem a todos os problemas com que se deparam àqueles que, nos anos 90, elaboram e utilizam as contas e fixam as normas nesta matéria.

As directivas emitidas nesta época são caracterizadas pela sua excessiva flexibilidade, pois a Comissão Europeia, ao incorporar um número considerável de opções contabilísticas, levou a que cada país, ao adaptar a sua legislação às directivas, pudesse escolher a opção mais adequada aos seus interesses (Gandía e Garcia, 2001c).

O impacto que estas directivas tiveram nos sistemas contabilísticos dos Estados Membros não foi uniforme, tendo-se verificado em alguns países como Portugal, Itália, Luxemburgo e Grécia alterações radicais na concepção da informação financeira, enquanto que em outros

países como o Reino Unido, Holanda, Irlanda esse processo foi mais ténue. (Garcia e Garrido, 2002).

Podemos dizer que a adopção e transposição da Quarta e Sétima Directivas, e posteriores alterações, não foram tarefa fácil, não tendo havido, no seio da União Europeia, durante a década 90, grandes progressos no que respeita à harmonização das normas de contabilidade. A falta de consenso entre os Estados-membros sobre esta matéria era evidente: certos Estados-membros prefeririam uma harmonização internacional mais vasta e/ou uma harmonização baseada em normas e não em legislação específica.<sup>11</sup>

Em 1995, o processo de harmonização contabilística a nível europeu, dá um passo fundamental que coincide com a alteração da política de União Europeia com a aprovação da comunicação da Comissão<sup>12</sup> Europeia intitulada “*Accounting Harmonization: a new*

---

<sup>11</sup> Em 1990, a Comissão Europeia organizou uma conferência para debater o futuro da harmonização contabilística na União Europeia, tendo-se detectado que as preferências foram no sentido da não redução do número de opções previstas nas directivas, da não adopção de nova legislação no futuro próximo e da necessidade de tomar em consideração os esforços de harmonização a um nível internacional. Na sequência desta conferência e no intuito de iniciar um debate sobre questões contabilísticas ao nível europeu, a Comissão criou o Forum Consultivo Contabilístico, o qual foi incumbido de analisar o conteúdo das directivas e assessorar o Comité de Contacto<sup>13</sup> em determinados problemas ainda não abordados pelas Directivas Contabilísticas. Ainda na sequência da conferência referida, a Comissão Europeia decidiu aceitar o convite dirigido pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas (IASC) no sentido de se tornar membro do seu Grupo Consultivo e de participar no seu Conselho na qualidade de observador.

<sup>12</sup> Segundo esta comissão existem dois problemas fundamentais a resolver. Por um lado a problemática das empresas europeias que procuram cada vez mais financiamentos nos mercados de capitais internacionais, nomeadamente no Norte-americano. No que diz respeito a este problema, a U.E. entendia que as contas elaboradas em conformidade com a respectiva legislação nacional, baseada nas Directivas Contabilísticas, já não se adequavam às exigências dos mercados de capitais internacionais, o que levava a que essas empresas estivessem obrigadas a elaborar dois conjuntos de contas, um em conformidade com as Directivas Contabilísticas, e outro adaptado às exigências dos mercados internacionais de capitais. Esta situação era um processo oneroso, para além de que o fornecimento de dados diferentes em diferentes contextos poderia ser uma fonte de confusões para os investidores e para o público em geral. Por outro lado começava a existir um risco das empresas de grande dimensão serem cada vez mais atraídas pelas normas americanas.

O outro problema diz respeito à elevada opcionalidade das próprias directivas e à inexistência de determinadas questões contabilísticas. Este problema, juntamente com o facto de alguns dos princípios constantes nas directivas serem interpretados de forma diferente nos diversos Estados-membros, tem tido consequências nefastas no que diz respeito à comparabilidade das contas.

A Comissão ciente do risco das empresas adoptarem cada vez mais as normas Americanas decidiu alterar a sua estratégia de harmonização, contemplando na sua comunicação de 95, soluções possíveis para resolver os problemas acima referidos.

Uma solução consistiria em excluir as empresas de grande dimensão cotadas na bolsa, do âmbito de aplicação das directivas permitindo-lhes, a adopção de outros normativos. Esta solução levantaria muitas questões relativamente ao âmbito da exclusão (se todas as empresas cotadas na bolsa eram excluídas, ou se apenas algumas das empresas cotadas na bolsa, ou se apenas empresas com importantes accionistas não comunitários, etc.), bem como às regras que as empresas excluídas estariam então autorizadas a aplicar (se aplicariam as normas contabilísticas internacionais, ou se as normas americanas ou ambas) e ainda, implicaria uma alteração das directivas, que seria um processo muito moroso e que por outro lado levaria a abandonar a abordagem homogénea da harmonização contabilística até ao momento adoptada.

Outra solução consistiria em negociar acordos com os Estados Unidos sobre o reconhecimento mútuo das contas. Relativamente a esta solução os Estados Unidos não relevou muito interesse pois, as contas elaboradas pelas empresas americanas nos termos das normas GAAP eram já efectivamente reconhecidas em todos os Estados-membros, o que não acontecia relativamente às contas elaboradas por empresas europeias em conformidade com as Directivas Contabilísticas. As próprias directivas não forneciam um conjunto de normas suficientemente pormenorizadas para preencherem as exigências americanas.

*strategy vis-à-vis international harmonization*" (Commission of the Europeans Communities, 1995).

No que dizia respeito aos problemas internos decorrentes da falta de harmonização, a comissão apresentou uma solução que passaria por uma actualização das Directivas Contabilísticas, de modo a incluir soluções técnicas para as várias questões contabilísticas que não tinham sido objecto de abordagem. Esta hipótese colocaria alguns problemas, nomeadamente no que diz respeito às questões susceptíveis de revisão, pois alguns Estados-membros poderiam ser tentados a renegociar os aspectos das directivas que não são do seu agrado, para além de exigir grande investimento de tempo.

Outra opção consistiria na criação de um *European Accounting Standards Board*, com o objectivo de melhorar os requerimentos da U.E. para que estes se tornassem aceitáveis para a SEC e para a IOSCO.

A criação de um organismo deste tipo, segundo Flower (1997), exigiria legislação específica, e ainda o desenvolvimento de um conjunto abrangente de normas contabilísticas europeias, o que demoraria um longo período de tempo. A maioria dos Estados-membros não manifestou muito interesse quanto à criação de um novo conjunto de normas, atendendo em especial aos progressos já alcançados com as IAS.

Ao analisar as soluções alternativas, a comissão entendeu que se deveria evitar, na medida do possível, nova legislação ou alterações da legislação existente a nível da União Europeia. Com o objectivo de solucionar o problema com que se defrontam as empresas europeias que pretendem ser admitidas à cotação nos mercados de capitais internacionais, a Comissão propôs que, em primeiro lugar, fosse examinada a conformidade das normas contabilísticas internacionais (IAS) existentes com as Directivas Contabilísticas, com os Estados-membros, no âmbito do Comité de Contacto. O primeiro passo, seria verificar a compatibilidade destas normas (IAS) com as Directivas Contabilísticas, caso os Estados-membros pretendam autorizar as suas empresas de grande dimensão a elaborar as suas contas nesta base.

Se existissem muitos pontos de divergência entre as directivas e as IAS, uma possibilidade passaria por solicitar ao IASC que alterasse as IAS, ou então teriam que se alterar as

directivas. O órgão executivo do IASC afirmou a sua disponibilidade para reexaminar qualquer IAS que não esteja em conformidade com as directivas. Neste sentido a comissão considerou a hipótese de delegar competências num comité, com o objectivo de acelerar o processo de alteração das Directivas Contabilísticas.

Com o objectivo de assegurar uma participação europeia adequada à prossecução dos trabalhos do IASC, o Comité de Contacto examinará e procurará chegar a uma posição comum sobre os futuros Exposure Drafts<sup>13</sup> (ou projectos de normas) publicados pelo IASC.

O trabalho do Comité de Contacto deverá incidir sobre as contas consolidadas, uma vez que a comissão considera que uma abordagem de carácter mais geral, que inclua as contas individuais, é mais susceptível de gerar controvérsia, dado estas estarem, em muitos Estados-membros, directamente relacionadas com as declarações apresentadas para efeitos fiscais. (Gandía, 1998, Gandía e García, 2001c)

As empresas que não eram directamente afectadas pela pressão dos mercados de capitais internacionais e que elaboram contas consolidadas, deveriam prosseguir os esforços no sentido de melhorar a comparabilidade das contas.

O Comité de Contacto intensificou os seus esforços com vista a facilitar uma abordagem harmonizada, resolvendo os problemas práticos decorrentes da aplicação das directivas. Através da discussão no âmbito do Comité de Contacto, a Comissão procurou assegurar uma melhor coordenação das actividades desenvolvidas pelos vários organismos dos Estados-membros responsáveis pelas normas contabilísticas.

É neste contexto que a UE opta por se aliar aos esforços desenvolvidos pelo IASB e pelo IOSCO no sentido de conseguir uma harmonização mais abrangente das normas contabilísticas.

---

<sup>13</sup> A posição comum da União Europeia sobre os Exposure Drafts poderá assim ser transmitida ao IASC, o que permitirá reforçar a posição da União no âmbito dos trabalhos do IASC, incluindo a nível da fixação do seu programa de trabalhos, de modo que os resultados deste organismo reflectam cada vez mais as posições da União Europeia. A fim de se assegurar uma adequada contribuição dos trabalhos desenvolvidos pelo IASB, ao Comité de Contacto foi atribuída a missão de tomar uma posição comum sobre a compatibilidade das IAS com a perspectiva da União Europeia. O papel do Comité foi reforçado, através da criação de subcomités, que disporão de conhecimentos técnicos necessários, de forma a facilitar a intervenção da UE na discussão das normas internacionais.

Com a publicação da directiva 2001/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho que altera as directivas 78/660/CEE, 83/349/CCEE e 86/635/CEE relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas das sociedades, bem como dos bancos e de outras instituições financeiras, as directivas continuaram a ser a base da elaboração financeira na UE, sem no entanto conflituarem com as normas internacionais IFRS/IAS. Assim, na sequência do processo europeu de harmonização contabilística foi aprovado o regulamento (CE) 1606/2002 de 19 de Julho, do Parlamento Europeu e do Conselho, que impõe às sociedades cotadas em bolsa a apresentação de contas consolidadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade e de relato financeiro (art. 4º do Regulamento).

A nível Nacional existem distintos órgãos normalizadores para as empresas privadas e para a Administração Pública (AP). Para as primeiras destaca-se a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e para a AP, foi criada a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP). A CNCAP encontra-se prevista no artigo 4º do POCP, e é constituída por uma comissão executiva e por um conselho de normalização contabilística. À comissão executiva cabe a coordenação, a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública. Ao conselho de normalização contabilística cabe a coordenação da aplicação sectorial do Plano Oficial de Contabilidade Pública. A esta comissão cabe a emissão de orientações e normas interpretativas.

Decorrido um ano sobre a entrada em vigor do POCP, foi publicado o Decreto-lei nº 68/98, de 20 de Março, que veio regulamentar as competências específicas, a composição da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública e dos seus órgãos.

Neste âmbito esta comissão publicou:

- **Orientação Nº. 1 /98** - Orientação Genérica da CNCAP – que visou emitir normas metodológicas, prazos de implementação a adoptar pelos organismos, serviços e outras entidades abrangidas pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, para efeitos de aplicação do POCP. Para o efeito foi publicada a Portaria nº 116/99 (2ª série), de 10 de Fevereiro.

- **Orientação Nº. 2 /2000** Orientação genérica da CNCAP que visa recomendar a adopção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o POCP e planos sectoriais dele decorrentes, das normas de inventariação aprovadas pela Portaria nº 671/2000, de 17 Abril de 2000, que aprovou o Cadastro e Inventário dos bens do Estado.
- **Norma Interpretativa Nº. 1 /2001** - Período Complementar - Esta orientação, publicada através do aviso nº 7466/2001 (2.ª série), em 30/05/2001 tem por objectivo esclarecer as dúvidas suscitadas sobre o tratamento contabilístico dos pagamentos efectuados no período complementar, de forma a que as entidades preparem as demonstrações financeiras numa base consistente.
- **Norma Interpretativa Nº. 2 /2001** - Movimentação da conta 25 do POCP - Esta norma foi aprovada pela CNCAP e publicada através do aviso nº 7467/2001 (2.ª série) na sequência de dúvidas suscitadas quanto ao momento da movimentação da conta 25 do POCP, tendo em vista uniformizar os procedimentos adoptados pelos diversos organismos.

### **1.4.2 Normas Internacionais de Contabilidade Pública**

A *International Federation of Accountants - Public Sector Committee* está a desenvolver um conjunto de normas de contabilidade recomendadas para as entidades do sector público, as quais foram designadas como Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (IPSAS).

Até à presente data foram emitidas 21 Normas Internacionais de Contabilidade Pública, todas traduzidas para Português pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Iremos abordar aquelas que consideramos de mais interesse para o tema em questão.

#### **Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) N.º 1 - Apresentação de Demonstrações Financeiras:**

*“O objectivo desta Norma é o de prescrever a maneira pela qual devem ser apresentadas as demonstrações financeiras de finalidade geral a fim de assegurar a comparabilidade não só com as demonstrações financeiras da própria entidade como com as demonstrações financeiras de outras entidades.*

*Para atingir este objectivo, esta Norma estabelece considerações gerais para a apresentação de demonstrações financeiras, orientação para a sua estrutura, e requisitos mínimo para o conteúdo de demonstrações financeiras preparadas segundo a base de contabilidade do acréscimo”, definições e conceitos, com significado específico, e que são idênticos aos usados no normativo português, os quais iremos comparar na IPSAS nº6 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Entidades Controladas.*

Esta Norma aplica-se:

- *na apresentação de todas as demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas e apresentadas segundo a base de contabilidade de acréscimo de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público;*
- *às demonstrações financeiras de uma entidade individual e às demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade económica, tal como demonstrações financeiras do conjunto governamental;*

- *a todas as entidades do sector público que não sejam Empresa Comerciais Governamentais. Às Empresas Comerciais Governamentais<sup>14</sup> (ECG's) exige-se que cumpram as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC's) emitidas pelo International Accounting Standards Committee. A Directriz do Public Sector Committee n.º 1 Relato Financeiro por Empresas Comerciais Governamentais nota que as NIC's são relevantes para todas as empresas comerciais, independentemente de estarem no sector privado ou no sector público. Consequentemente, a Directriz n.º 1 reconhece que as ECG's devem apresentar demonstrações financeiras que estejam em conformidade, em todos os aspectos materiais, com as NIC's.*

Aponta ainda como finalidades das demonstrações financeiras:

- representação estruturada da posição financeira e das transacções empreendidas por uma entidade.
- proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade para ser útil a uma vasta gama de utilizadores ao tomarem e avaliarem decisões acerca da imputação de recursos.
- proporcionar informação útil para a tomada de decisões, e para demonstrar a responsabilidade das entidades pelos recursos que lhe foram confiados ao:
- *proporcionar informação acerca das fontes, importação e usos de recursos financeiros;*
  - *proporcionar informação acerca de como a entidade financiou as suas actividades e satisfaz as suas necessidades de dinheiro;*
  - *proporcionar informação que seja útil ao avaliar a capacidade da entidade financiar as suas actividades e satisfazer os seus passivos e compromissos;*
  - *proporcionar informação acerca da situação financeira da entidade e alterações nela; e*

---

<sup>14</sup> Empresas Comerciais Governamentais significa uma entidade que tem todas as características seguintes:

- a) é uma entidade com o poder de contratar em seu próprio nome;
- b) foi-lhe atribuída a autoridade financeira e operacional para conduzir um negócio;
- c) vende bens e serviços, no curso normal do seu negócio, a outras entidades com um lucro ou com recuperação do custo total;
- d) não está dependente do financiamento continuado do governo para ser uma empresa em continuidade (que não sejam compras de outputs entre partes não relacionadas); e
- e) é controlada por uma entidade do sector público.



- *proporcionar informação agregada útil na avaliação do desempenho da entidade em termos de custos dos serviços, eficiência e cumprimento de metas.*

Segundo esta norma de contabilidade, um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui os seguintes componentes:

- a) Demonstração da posição financeira - pode ser também referida como balanço ou demonstração de activos e passivos;
- b) Demonstração do desempenho financeiro - pode também ser referida como a demonstração de réditos e gastos, uma demonstração dos resultados, uma demonstração operacional, ou uma demonstração de lucros e perdas;
- c) Demonstração de alterações no activo líquido/capital próprio;
- d) Demonstração de fluxos de caixa;
- e) Políticas contabilísticas e notas às demonstrações financeiras.

## **Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) N.º 2 - Demonstrações de Fluxos de Caixa:**

*O objectivo desta Norma é o de exigir o fornecimento de informação acerca das alterações históricas em dinheiro, e equivalentes de dinheiro, de uma entidade por meio de uma Demonstração de Fluxos de Caixa, que classifica os fluxos de caixa durante o período em operacionais, de investimento e de financiamento.*

*A Demonstração de Fluxos de Caixa identifica as fontes de influxos de dinheiro, as rubricas em que se gastou dinheiro durante o período de relato, e o saldo de caixa à data do relato.*

*A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade é útil ao proporcionar aos utentes das demonstrações financeiras informação para fins tanto de prestação de contas como de tomada de decisões. A informação dos fluxos de caixa permite que os utentes verifiquem como uma entidade do sector público obteve o dinheiro que necessitou para financiar as suas actividades e a maneira como esse dinheiro foi usado. Ao tomar e avaliar decisões acerca de imputação de recursos, tais como sustentabilidade das actividades da entidade, exigem dos utentes o conhecimento da tempestividade e certeza dos fluxos de caixa.*

No normativo português, a Demonstração de Fluxos de Caixa, para o Sector Público é bastante diferente do preconizado nesta norma. Em Portugal, o mapa de fluxos de caixa é elaborado na óptica orçamental, isto apenas para as entidades individuais, dado não existir, até à data, uma demonstração de fluxos de caixa consolidada. Então vejamos o mapa de fluxos de caixa preconizado no POCP, pois os fluxos de caixa que se apresentam nos planos sectoriais são idênticos.

Figura 2 – Mapa de Fluxos de Caixa preconizado no POCP

Código		Fluxos de caixa				Código		Euros ( € )			
Capítulo	Grupo	Recebimentos				Capítulo	Grupo	Pagamentos			
		<b>Saldo da Gerência Anterior:</b>						<b>Despesas</b>			
		Execução orçamental		€	€			Dotações orçamentais (OE)		€	€
		De dotações orçamentais (OE)		€				Correntes		€	
		De receitas próprias		€				Capital		€	
		Na posse do serviço		€				Despesas orçamentais com compensação em			
		Na posse do tesouro	€					receita própria e com ou sem transição dos			
		De receitas do estado		€				saldos			€
		De operações de tesouraria		€				Correntes		€	
		Descontos em vencimentos e salários:						Capital		€	
		Receitas do estado	€					Entrega ao Tesouro em conta de receitas			
		Receitas		€				próprias			€
		Dotações Orçamentais (OE)		€				Descontos em vencimentos e salários:			
		Correntes		€				Receitas do Estado	€		
		Capital		€				Operações de tesouraria	€		
		Receitas Próprias		€				Importâncias entregues ao Estado e outras			
		Correntes		€				entidades:			
		Capital		€				Receitas do Estado		€	
		Recebido do tesouro em c/ de receitas próprias:		€				Operações de tesouraria		€	
		Importâncias recebidas para entrega ao Estado ou						Saldo para a gerência seguinte			€
		outras entidades		€				Execução orçamental			€
		Receitas do Estado		€				De dotações orçamentais (OE)		€	
		Operações de tesouraria		€				De receitas próprias		€	
		Descontos em vencimentos e salários:						Na posse do serviço		€	
		Receitas do Estado	€					Na posse do tesouro	€		
		Operações de tesouraria	€					De receitas do estado			€
								De operações de tesouraria			€
								Descontos em vencimentos e salários:			
								Receitas do estado	€		
		Total		€				Total			€

A IPSAS 2, apresenta-nos a Demonstração dos Fluxos de Caixa Consolidada pelo Método directo e indirecto. Iremos apresentar apenas a demonstração de fluxos de caixa consolidada pelo método directo.

Figura 3 – Mapa de Fluxos de Caixa preconizado na IPSAS nº2

	N	N-1
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES OPERACIONAIS</b>		
<b>Recebimentos</b>		
Impostos	X	X
Vendas de bens e serviços	X	X
Subsídios	X	X
Juros recebidos	X	X
Outros recebimentos	X	X
<b>Pagamentos</b>		
Custos dos empregados	(X)	(X)
Anualizações	(X)	(X)
Fornecedores	(X)	(X)
Juros pagos	(X)	(X)
Outros pagamentos	(X)	(X)
<b>Fluxos de caixa líquidos das actividades operacionais</b>	X	X
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
Compra de activos fixos	(X)	(X)
Líquido da venda de activos fixos	X	X
Líquido da venda de investimentos financeiros	X	X
Compra de títulos em moeda estrangeira	(X)	(X)
<b>Fluxos de caixa líquidos das actividades de investimento</b>	X	X

**FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES DE FINANCIAMENTO**

Líquido de empréstimos obtidos	X	X
Reembolso de empréstimos obtidos	(X)	(X)
Distribuição/dividendos ao governo	(X)	(X)
<b>Fluxos de caixa líquido das actividades de financiamento</b>	X	X
<b>Aumento (Diminuição) e líquido em caixa e equivalentes de caixa</b>	X	X
<b>Caixa e equivalentes de caixa no começo do período</b>	X	X
<b>Caixa e equivalentes de caixa no final do período</b>	X	X

A principal diferença entre os mapas anteriormente apresentados, prende-se com as ópticas contabilísticas em que são apresentados. Enquanto que o mapa de fluxos de caixa preconizado no POCP é elaborado numa óptica orçamental (desagregado de acordo com as várias fontes de financiamento previstas no orçamento e por classificação económica), o mapa previsto na IPSAS n.º 2 é elaborado numa óptica patrimonial de acordo com as várias actividades de uma entidade: operacionais, de investimento e financiamento.

**Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) N.º 6 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Entidades Controladas**

A Norma em questão aplica-se à preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas e à contabilização de entidades controladas por todas as entidades do sector público que não sejam Empresas Comerciais Governamentais (ECG's). Estabelece requisitos para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas, e para a contabilização de entidades controladas nas demonstrações financeiras individuais da entidade que controla.

*Esta Norma não trata de:*

- a) métodos de contabilização para concentrações de entidades e seus efeitos na consolidação, incluindo o goodwill proveniente de uma concentração de entidade (pode ser encontrada a orientação na Norma Internacional de Contabilidade NIC22, Concentração de Actividades Empresariais);*
- b) contabilização de investimentos em associadas (ver Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público IPSAS 7 Contabilização de Investimentos em Associadas); e*

*c) contabilização de investimentos em empreendimentos conjuntos (ver Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público IPSAS 8 Relato Financeiro no Relato de Interesses em Empreendimentos Conjuntos).*

Existem um conjunto de conceitos preconizados nas Normas Internacionais do Sector Público, nomeadamente na IPSAS 6 e que, conforme referimos anteriormente são idênticos ao normativo português, nomeadamente no POC-Educação. Assim:

<b>IPSAS</b>	<b>POC-Educação</b>
<b><i>Demonstrações financeiras consolidadas</i></b> são as demonstrações financeiras de uma entidade económica apresentadas como as de uma entidade única.	<b><i>Demonstrações financeiras consolidadas</i></b> são as demonstrações financeiras de uma entidade económica apresentadas como se se tratasse de uma única entidade.
<b><i>Controlo</i></b> é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade a fim de beneficiar das suas actividades.	<b><i>Controlo</i></b> é o poder de estabelecer as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade, bem como beneficiar das actividades desta.
<b><i>Entidade controlada</i></b> é uma entidade que está sob o controlo de uma outra entidade (conhecida como a entidade controladora).	<b><i>Entidade controlada</i></b> é uma entidade que está sob o controlo de uma outra entidade.
<b><i>Associada</i></b> é uma entidade na qual o investidor tem influência significativa e que não é nem uma entidade controlada nem um empreendimento conjunto do investidor.	<b><i>Associada</i></b> é uma entidade na qual o investidor (entidade-mãe) tem influência significativa e que não é nem uma entidade controlada nem uma “joint-venture”.
<b><i>Entidade económica</i></b> significa um grupo de entidades que compreende uma entidade controladora e uma ou mais entidades controladas.	<b><i>Grupo público</i></b> é o conjunto da entidade-mãe e das entidades controladas”; entidade-mãe “é a entidade que controla uma ou mais entidades”, e entidade controlada “é uma entidade que se encontra sob o controlo de outra entidade”.

IPSAS	POC-Educação
<p><b>Método de equivalência patrimonial</b> é um método de contabilização pelo qual o investimento é inicialmente registado ao custo e ajustado depois pela alteração pós-aquisição no quinhão do investidor no activo líquido/capital próprio da investida. A demonstração do desempenho financeiro reflecte o quinhão nos resultados das operações da investida.</p> <p><b>Interesse minoritário</b> é a parte do excedente (défice) líquido e do activo líquido/capital próprio de uma entidade controlada atribuível a interesses que não são detidos, directa ou indirectamente através de entidades controladas, pela entidade controladora.</p>	<p><b>Método de equivalência patrimonial</b> consiste na substituição no balanço da entidade consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponderá nos capitais próprios da entidade participada.</p> <p><b>Interesse minoritário</b> são a parte do resultado e dos capitais próprios de uma entidade controlada atribuíveis às participações que não sejam propriedade directa ou indirecta, através de entidades controladas, pela entidade mãe.</p>

## **CAPÍTULO 2 – A consolidação de contas na Administração Pública**

### **2.1 Enquadramento legal**

A integração de Portugal na União Europeia (UE), e a consequente obrigatoriedade de adopção das normas comunitárias, levou à necessidade dos grupos económicos elaborarem contas de todas as empresas em que detenham poder de controlo, como se de uma só entidade se tratasse. Por imposição da UE é obrigatório preparar, a partir de 2005, Demonstrações Financeiras Consolidadas, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade, para as empresas com valores cotados.

No que diz respeito à Administração Pública ainda não existe em Portugal, uma prática de consolidação de contas das entidades públicas. No entanto, face aos desenvolvimentos da nova gestão pública, das novas formas de organizar e gerir os serviços públicos, é importante que se inicie esta prática. Neste contexto, podemos afirmar que as contas consolidadas das entidades públicas poderiam ser capazes de promover a tomada de decisões, relacionadas com os objectivos por parte dos políticos governantes.

Consolidar contas no sector público torna-se um passo necessário para melhorar a informação contabilística prestada pelas entidades públicas, metodologia já utilizada no sector empresarial e aplicada às entidades públicas em diversos países a nível mundial.

Esta ferramenta de gestão tem como objectivo elaborar as demonstrações económicas e financeiras de um conjunto de entidades ligadas entre si, como se de uma única entidade se tratasse, procurando dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do conjunto de entidades permitindo, ainda, o estabelecimento de contas únicas representativas da actividade global e da situação do conjunto de entidades ligadas por interesses comuns.

Independentemente das exigências legais, a consolidação de contas apresenta-se como um poderoso instrumento, quer de informação externa quer de apoio à gestão. De facto, as necessidades de conhecimento do grupo ultrapassam a simples esfera dos detentores de participações, pelo que a elaboração de contas consolidadas ajuda à tomada de decisão dos gestores, investidores, credores e público em geral.

A consolidação de contas no sector público, na opinião de Ferreira e Santos (2006)<sup>15</sup> “carece de um quadro teórico que sustente a definição de um modelo de consolidação aplicável quer aos diferentes níveis de actuação do governo quer a todos os sectores em que actua.

*Em qualquer modelo de consolidação, consideramos que em primeiro lugar deve ser identificada a teoria de consolidação que deve ser seguida porque esta condiciona a definição do modelo de consolidação. Só depois de identificada a teoria de consolidação que melhor se adequa ao sector público, é que se poderá proceder á definição de todo o modelo de consolidação que envolverá:*

- *a definição de entidade (grupo) e definição de critérios que permitam identificar o perímetro*
- *a definição dos objectivos da informação consolidada*
- *a definição dos utilizadores da informação consolidada*
- *a definição do processo de consolidação (os métodos de consolidação a aplicar; as demonstrações financeiras que devem fazer parte do relato financeiro consolidado; os procedimentos de consolidação)”.*

## **2.2 Análise comparativa dos normativos de consolidação de contas**

### **2.2.1 Normativo nacional e internacional**

Em matéria de preparação e apresentação das contas anuais consolidadas podemos considerar que as normas contabilísticas aplicáveis em Portugal são o Decreto Lei n° 238/91, de 2 de Julho, alterado pelo Decreto Lei n° 35/2005 de 17 de Fevereiro, que tem como objectivo transpor para o direito interno as normas de consolidação de contas, estabelecidas na 7.<sup>a</sup> Directiva (83/349/CEE), introduzindo ainda, as alterações correspondentes ao Código das Sociedades Comerciais no Código do Registo Comercial e no Plano Oficial de Contabilidade. Além deste diploma, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e as directrizes contabilísticas emitidas pela comissão de Normalização Contabilística (CNC) são também uma referência normativa, a nível nacional, para a consolidação de contas.

---

<sup>15</sup> XI Congresso de Contabilidade. Coimbra Novembro de 2006.



Ao nível internacional existe um conjunto de normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, que corresponde às *International Accounting Standards (IAS)* e às *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

Entre estes dois normativos existem semelhanças e diferenças, quer a nível de conceitos, quer dos procedimentos de consolidação.

#### **2.2.1.1 IAS 27-Demonstrações financeiras consolidadas e separadas versus normativo português**

A regulamentação sobre as demonstrações financeiras consolidadas e separadas, encontra-se prevista na **IAS 27**<sup>16</sup> que constitui o corpo normativo sobre a consolidação de grupos de empresas. Esta norma tem como objectivos determinar os procedimentos a adoptar na preparação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de entidades sob o controlo de uma dominante e o tratamento contabilístico de investimentos em filiais, entidades conjuntamente controladas e associadas nas demonstrações financeiras separadas. Assim, as demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa mãe. Contudo, se no momento da aquisição uma subsidiária satisfizer os critérios de classificação como detida para venda então, de acordo com a IFRS 5 – Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, ela deve ser contabilizada de acordo com esta norma.

De acordo com o seu âmbito e objectivos a IAS 27 deve ser aplicada:

- Na preparação e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de entidades sob controlo de uma dominante, aqui designada por empresa-mãe.
- Na contabilização de investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas, quando uma entidade pretende ou é obrigada, pela regulamentação legal, a apresentar demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe.

A presente norma não aborda os métodos para contabilizar as combinações de negócios, nem os seus efeitos na consolidação já que dela se ocupa a IFRS 3.

---

<sup>16</sup> A IAS passou a designar-se desta forma depois de reformulada em 1994, anteriormente designada IAS 27 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Filiais.

### 2.2.1.1.1 Obrigatoriedade de apresentar demonstrações financeiras consolidadas

As entidades dominantes estão obrigadas a preparar e a apresentar contas consolidadas. Contudo, o normativo de referência é distinto consoante as empresas estejam ou não cotadas no mercado bolsista.

Assim, as contas consolidadas destas devem ser preparadas e divulgadas de acordo com a IAS 27<sup>17</sup>, enquanto que as contas consolidadas das empresas não cotadas deve tomar como referencial normativo o Decreto-lei n.º 238/91, de 2 de Julho<sup>18</sup>.

O desenvolvimento deste capítulo é efectuado, fundamentalmente, através de análises comparativas das disposições do IAS com as normas portuguesas, mais concretamente o Decreto-lei n.º 238/91, de 2 de Julho.

D.L. n.º 238/91, POC	IAS 27
Regra geral: A empresa-mãe e todas as suas filiais, bem como as filiais destas, devem ser consolidadas, qualquer que seja o local da sede das empresas filiais (art.º 2º).	Regra geral: A empresa-mãe deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas.
Excepções:	Excepções:
<ul style="list-style-type: none"><li>- A empresa-mãe é filial de outra entidade subordinada a legislação de um Estado Membro que é titular de todas as partes de capital da entidade a dispensar ou detém 90% ou mais das partes de capital e os restantes titulares do capital desta entidade tenham aprovado a dispensa.</li><li>- A empresa-mãe, não é uma sociedade cujos valores mobiliários tenham sido admitidos ou estejam em processo de vir a ser admitidos á negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro da União Europeia.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Empresa-mãe que seja ela própria detida por uma outra empresa pode nem sempre apresentar demonstrações financeiras consolidadas, sempre que, tais demonstrações não sejam exigidas pela sua empresa-mãe e as necessidades dos outros utentes possam ser servidas pelas demonstrações financeiras da sua empresa-mãe.</li><li>- Empresa-mãe não tem créditos e instrumentos financeiros cotados.</li><li>- Empresa-mãe não é obrigada a publicar contas na CMVM</li></ul>

<sup>17</sup> De acordo com o art.º 11 do D.L. n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, "As entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado devem, nos termos do artigo 4.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, a partir do exercício que se inicie em 2005"

<sup>18</sup> Ver artigo 12º do D.L. n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro

D.L. n° 238/91, POC	IAS 27
<ul style="list-style-type: none"><li>- A empresa-mãe e subsidiárias são consolidadas nas demonstrações financeiras de um grupo mais vasto de entidades cuja entidade mãe esteja subordinada a legislação de um Estado Membro e sujeita a revisão legal segundo a legislação desse Estado Membro.</li><li>- À data do Balanço, o conjunto das empresas a consolidar, não ultrapassa dois dos três limites referidos no art. 3° do D.L. n° 238/91, de 2 de Julho.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- A última empresa-mãe ou qualquer empresa-mãe intermédia, apresenta as contas conforme o IAS.</li></ul>

### 2.2.1.1.2 Quanto às exclusões na consolidação

O normativo português no que se refere às exclusões de consolidação diverge bastante do preconizado na IAS 27. Segundo esta norma uma entidade só é excluída quando não existe controlo sobre outra entidade; em todas as outras situações, tais como a imaterialidade, ou actividades dissemelhantes, existe sempre consolidação, o que não acontece em Portugal, como podemos verificar abaixo.

D.L. n° 238/91	IAS 27
<ul style="list-style-type: none"><li>- <b>Uma empresa pode ser excluída</b> da consolidação quando a sua participação não seja materialmente relevante.</li><li>- No entanto se duas ou mais empresas estiverem nas circunstâncias referidas acima, mas se revelem no seu conjunto materialmente relevantes para o mesmo objectivo, devem <b>ser incluídas</b> na consolidação.</li><li>- Uma subsidiária <b>é excluída</b> da consolidação sempre que uma ou várias empresas a incluir na consolidação exerçam actividades dissemelhantes das actividades do grupo<sup>19</sup>.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Não é permitido a uma entidade excluir da consolidação, uma entidade que continue a controlar simplesmente porque a entidade está a operar sob severas restrições de longo prazo que diminuam significativamente a sua capacidade de transferir fundos para a empresa-mãe. <u>Para que a exclusão ocorra, o controlo tem de estar perdido.</u></li><li>- Não é exigida consolidação de subsidiária quando apenas pretende o controlo temporário. Neste caso se satisfizer os critérios de classificação como detida para venda de acordo com a IFRS 5 ela deve ser contabilizada de acordo com esta norma.</li><li>- Uma subsidiária <b>não é excluída</b> da consolidação pelo simples facto de as suas actividades empresariais serem dissemelhantes das actividades das outras entidades do grupo.</li></ul>

<sup>19</sup> Alterado pelo art. 4° do D.L. n° 35/2005, de 17 de Fevereiro.

### **2.2.1.1.3 Quanto às políticas contabilísticas**

A IAS 27 exige que as políticas contabilísticas sejam uniformes quando se trate de transacções ou acontecimentos semelhantes. Em Portugal, admite-se que possam existir derrogações, nomeadamente, quando os seus efeitos sejam irrelevantes, devendo ser devidamente justificadas e mencionada, em anexo, conforme podemos verificar abaixo.

D.L. n° 238/91	IAS 27
Sempre que em elementos do activo, do passivo e dos capitais próprios incluídos na consolidação tenham sido utilizados critérios de valorimetria diferentes dos fixados para a consolidação, estes elementos devem ser de novo valorizados de acordo com estes, a não ser que os seus efeitos sejam materialmente irrelevantes.	A norma exige que uma entidade use políticas contabilísticas uniformes para relatar transacções e outros acontecimentos do mesmo género em circunstâncias semelhantes. A versão anterior da IAS 27 proporcionava uma excepção a este requisito quando “não era prático usar políticas contabilísticas Uniformes”.
São admitidas derrogações ao estabelecido acima, em casos excepcionais, devendo ser devidamente justificadas, e mencionadas no anexo	

### **2.2.1.1.4 Quanto aos interesses minoritários**

Existem diferenças, quanto ao reconhecimento dos interesses minoritários, entre o normativo nacional e a IAS 27, conforme podemos verificar abaixo:

D.L. n° 238/91	IAS 27
<ul style="list-style-type: none"><li>- Apresentar, no Balanço Consolidado, os capitais próprios atribuíveis às partes de capital nas filiais, detidas por empresas que não sejam as incluídas na consolidação, na rubrica interesses minoritários a evidenciar entre os capitais próprios e o passivo.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Os interesses minoritários devem ser apresentados no balanço consolidado dentro do capital próprio, separadamente do capital próprio dos accionistas da empresa-mãe.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Apresentar, na Demonstração dos Resultados Consolidados, os resultados atribuíveis às partes de capital nas filiais, detidas por empresas que não sejam as incluídas na consolidação, na rubrica interesses minoritários, a evidenciar como um custo adicional a considerar para efeito da determinação do resultado consolidado líquido do período.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Os interesses minoritários nos resultados do grupo também devem ser divulgados separadamente.</li></ul>

### **2.2.1.1.5 Procedimentos de consolidação**

Para se elaborarem demonstrações financeiras consolidadas, as demonstrações financeiras individuais da entidade-mãe e suas subsidiárias devem ser adicionadas linha a linha, agregando-se os activos, passivos, capitais próprios, proveitos e custos, de forma a proporcionar informação financeira referente ao grupo, como se tratasse de uma única entidade. Isto implica levar a cabo o que conhecemos como fases do processo de obtenção de demonstrações financeiras consolidadas, e que em síntese são a homogeneização, a agregação e as eliminações. Os procedimentos, em Portugal e segundo a IAS 27, são muito idênticos como podemos verificar:

D.L. nº 238/91	IAS 27
<ul style="list-style-type: none"><li>- Integração na sua totalidade nas demonstrações financeiras consolidadas (Balanço e demonstração de resultados) dos elementos dos activos, passivos, capitais próprios e dos proveitos e custos, das entidades incluídas na consolidação.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Agregação das demonstrações financeiras ajustadas da empresa-mãe e das subsidiárias de modo a adicionar linha a linha itens idênticos de activos, de passivos, de capitais próprios e dos proveitos e custos.</li></ul> <p><b>Excepto</b> no caso de subsidiárias adquiridas no período, em que se inclui nas demonstrações financeiras consolidadas apenas os custos e proveitos reconhecidos após a data de aquisição; e no caso das subsidiárias que deixaram de ser controladas no período, em que são incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas apenas os custos e proveitos reconhecidos até à data da perda de controlo.</p>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Eliminar o valor do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e da parte que lhe corresponde no capital próprio de cada subsidiária. Esta anulação deve ser efectuada com base nos valores contabilísticos na data em que tais empresas sejam incluídas pela primeira vez na consolidação, sendo essa diferença tratada de acordo com o POC e a D.C. nº1.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Eliminação do valor dos investimentos financeiros da empresa-mãe em cada subsidiária e da parte da empresa-mãe nos capitais próprios de cada subsidiária, sendo essa diferença tratada nos termos da IFRS -3- Tratamento do Goodwill resultante.</li></ul>

D.L. n° 238/91	IAS 27
<p>- Identificação e tratamento dos interesses minoritários no Balanço e na Demonstração de Resultados.</p> <p>- Quando a data do Balanço de uma empresa preceder a do Balanço Consolidado em <u>mais de 3 meses</u> deve-se consolidar com base em demonstrações financeiras adicionais preparadas à data do Balanço Consolidado.</p> <p>Quando a data do Balanço de uma empresa preceder a do Balanço Consolidado em <u>3 meses ou menos</u> deve-se consolidar com base em demonstrações financeiras adicionais preparadas à data do Balanço consolidado; ou consolidar as demonstrações financeiras existentes e divulgar, nas notas, os acontecimentos importantes relacionados com a empresa compreendida na consolidação que tenham ocorrido entre a data do Balanço dessa empresa e a data do Balanço consolidado.</p> <p>- Eliminação dos saldos resultantes das transacções intra-grupo.</p>	<p>- Identificação e tratamento dos interesses minoritários no Balanço e na Demonstração de Resultados<sup>20</sup>.</p> <p>- Regra geral as demonstrações financeiras a agregar devem corresponder ao mesmo período contabilístico.</p> <p>Quando as demonstrações financeiras usadas na consolidação sejam preparadas em datas de relato diferentes, devem ser feitos ajustamentos relativamente aos efeitos de transacções significativas ou de outros acontecimentos que ocorram entre essa datas e a data das demonstrações financeiras da empresa-mãe. A diferença entre as datas de relato não deve ser mais de três meses.</p> <p>- Eliminação dos saldos resultantes das transacções intra-grupo.</p>

---

<sup>20</sup> Os interesses minoritários no resultado líquido das subsidiárias consolidadas, relativos ao período de relato, são identificados e ajustados por dedução ao lucro do grupo. Devem ser apresentados separadamente na demonstração de resultados. Os interesses minoritários nos capitais próprios das subsidiárias são identificados e apresentados no Balanço consolidado separadamente no capital próprio da empresa-mãe.

Os prejuízos aplicáveis à minoria podem exceder o interesse minoritário no capital próprio da subsidiária. O excesso e quaisquer prejuízos adicionais são debitados à minoria até ao ponto em que a parte minoritária tenha imposta obrigação de, e seja capaz de, cobrir os prejuízos. Se não é debitada ao grupo e os interesses minoritários não recebem lucros (só depois de absorvidos prejuízos suportados pelo grupo).

A eliminação dos saldos resultantes das transacções intra-grupo é objecto de um tratamento mais pormenorizado nas normas portuguesas do que na norma internacional.

Figura 4 - Anulação dos saldos resultantes de operações internas: Portugal versus IASB

Assunto	Portugal		IASB
	POC	DC 6	
Anulação dos saldos resultantes de operações internas.	<p>Regra geral: eliminar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- As dívidas entre as entidades incluídas na consolidação, a não ser que os valores envolvidos sejam materialmente irrelevantes;</li> <li>- Os custos e os proveitos relativos às operações efectuadas entre as entidades incluídas na consolidação, e</li> <li>- Os resultados de operações efectuadas entre as entidades compreendidas na consolidação, quando estejam incluídos nos valores contabilísticos dos activos, a não ser que os valores envolvidos sejam materialmente irrelevantes.</li> </ul> <p>Excepção</p> <p>Poderão ser eliminados, excepcionalmente, os resultados internos cuja operação tenha sido concluída de acordo com as condições normais de mercado e cuja eliminação acarrete custos desproporcionados.</p>	<p>Eliminar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Por inteiro os saldos e operações intra-grupo, incluindo vendas, outros proveitos, compras, outros custos e dividendos;</li> <li>- Por inteiro os lucros não realizados resultantes de operações intra-grupo que estejam incluídos em tais activos, tais como existências e activos fixos; e</li> <li>- Os prejuízos não realizados resultantes de operações intra-grupo, incluídos nos activos, salvo se o custo não puder ser recuperado.</li> </ul>	<p>Eliminar o valor total dos activos, passivos, capitais próprios, custos proveitos resultantes de operações realizadas entre as entidades do grupo.</p>

Fonte: Morais e Lourenço (2005:259)

### 2.2.1.2. IAS 28-Investimentos em associadas versus normativo português

A IAS 28 deve ser aplicada na contabilização dos investimentos em associadas, nos quais um investidor tem influência significativa excepto nas participações detidas por organizações de capital de risco, fundos e entidades similares, que devem ser classificadas como instrumentos financeiros e contabilizadas nos termos da IAS 39.

#### 2.2.1.2.1 Conceitos

Os conceitos que se apresentam no Plano Oficial de Contabilidade (POC) são muito idênticos ao apresentados pela IAS 28, embora existam alguns não previstos, como podemos verificar:

POC	IAS 28
<u>Associada</u> - É a empresa sob a qual uma empresa participante exerce uma influência significativa sobre a gestão e a sua política financeira.	<u>Associada</u> - É uma empresa em que a investidora tem influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um empreendimento conjunto da investidora.
<u>Influência significativa</u> - Não está definida no normativo português.	<u>Influência significativa</u> - É o poder de participar nas decisões da política operacional e financeira da investida mas que não seja controlo sobre essa políticas.
<u>Presunção da existência de influência significativa</u> - Presume-se que existe influência significativa quando um investidor possuir 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital e não possa ser considerado empresa-mãe.	<u>Presunção da existência de influência significativa</u> - Presume-se que existe influência significativa quando um investidor detiver, directa ou indirectamente através de subsidiárias, 20% ou mais do poder de voto da investida, a não ser que possa ser demonstrado que tal influência não existe.
<u>Indicador de existência de influência significativa</u> - Não está definido.	<u>Indicadores de existência de influência significativa</u> - É geralmente evidenciada por um ou mais dos seguintes meios: <ul style="list-style-type: none"><li>• Representação no Conselho de administração ou equivalente da investida</li><li>• Participação nos processos de definição de políticas, incluindo nas decisões sobre dividendos e outras</li><li>• Transacções materiais entre a investidora e a investida materialmente relevantes</li><li>• Intercâmbio de pessoal de gestão</li><li>• Fornecimento de informação técnica essencial.</li></ul>



### **2.2.1.2.2 Tratamento contabilístico dos investimentos em associadas**

O tratamento contabilístico dos investimentos em associadas, é idêntico quer em Portugal quer no normativo internacional - IAS 28, que conforme podemos verificar é o método de equivalência patrimonial.

PORTUGAL		IAS 28
POC	DC 9	
Método do custo ou de equivalência patrimonial.	<p>Método de equivalência patrimonial, excepto nas partes de capital adquiridas e detidas com finalidade de venda, devendo neste caso ser aplicado o método de custo.</p> <p>Este método deve ainda ser utilizado quando existem restrições severas e duradouras que prejudiquem a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora.</p>	Método de equivalência patrimonial excepto os investimentos detidos para venda que será aplicado IFRS nº 5.

### **2.2.1.2.3 Método de equivalência patrimonial**

O método de equivalência patrimonial é um método de contabilização pelo qual o investimento é inicialmente registado ao custo e ajustado depois pela alteração posterior à aquisição verificada no quinhão da investidora no capital próprio da investida. A demonstração de resultados reflectirá o quinhão da investidora no resultado das operações da investida.

Os conceitos preconizados em Portugal e na IAS 28 são muito idênticos, assim como os procedimentos a adoptar na aplicação do método, excepto no que diz respeito ao tratamento do goodwill, conforme podemos verificar na figura abaixo.

Figura 5 - Método de equivalência patrimonial – IAS 28 versus normativo português

PORTUGAL		IAS 28
POC (Cap 5)+DC 9	POC (Cap13)	
<p>O conceito do método de equivalência patrimonial não está definido.</p> <p><u>Procedimentos a adoptar na aplicação do método:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reconhecer o investimento ao custo.</li> <li>- Determinar e contabilizar a diferença entre o custo e a parte que corresponde ao investidor no justo valor dos activos e passivos identificáveis da associada na data de aquisição (goodwill).</li> <li>- Aumentar ou diminuir o valor do investimento pelo valor correspondente à proporção nos resultados líquidos e noutras variações nos capitais próprios da associada.</li> </ul>	<p><u>Método de equivalência patrimonial</u> consiste na substituição no balanço da entidade consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da empresa participada.</p> <p><u>Procedimentos a adoptar na aplicação do método:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reconhecer o investimento ao custo.</li> <li>- Determinar e contabilizar a diferença entre o custo e o montante correspondente à proporção dos capitais próprios da associada na data em que se aplica o método pela primeira vez e que não possa ser relacionada com qualquer categoria de activos ou passivos identificáveis da associada (goodwill).</li> <li>- Aumentar ou diminuir o valor do investimento pelo valor de quaisquer alterações verificadas no período na proporção dos capitais próprios da associada.</li> </ul>	<p><u>Método de equivalência patrimonial</u> caracteriza-se pelo facto do investimento reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelas alterações verificadas após a data de aquisição na parte correspondente ao investidor dos activos líquidos da associada.</p> <p><u>Procedimentos a adoptar na aplicação do método:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reconhecer o investimento ao custo.</li> <li>- Determinar e contabilizar a diferença entre o custo e a parte que corresponde ao investidor no justo valor dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada na data de aquisição (goodwill).</li> <li>- Aumentar ou diminuir o valor do investimento para reconhecer a parte que corresponde ao investidor nos resultados líquidos e nas outras alterações nos capitais próprios da associada reconhecidos nas suas demonstrações financeiras após a data de aquisição da participação.</li> </ul>

Figura 5 – Método de equivalência patrimonial – IAS 28 versus normativo português - continuação

PORTUGAL		IAS 28
POC (Cap 5)+DC 9	POC (Cap13)	
<p>- Diminuir o valor do investimento pelos lucros distribuídos.</p> <p>- Quando as partes de capital em associadas estiverem, à data do balanço, um valor de mercado inferior ao que resultar da aplicação do método de equivalência patrimonial, os montantes representativos dessa partes deverão ser objecto de correspondente redução.</p> <p><u>Tratamento do goodwill<sup>21</sup></u> Se a diferença for positiva deve manter no valor do investimento e proceder à sua amortização sistemática nos termos previstos na DC1, se for negativa não se efectua qualquer movimento contabilístico.</p>	<p>- Diminuir o valor do investimento pelo montante dos lucros distribuídos à participação.</p> <p>- Eliminar os resultados do investidor provenientes das operações efectuadas entre este e associada ou vice versa, quando estiverem incluídos valores contabilísticos de activos, na medida em que os elementos sejam conhecidos, a respectiva informação esteja disponível e os montantes envolvidos sejam materialmente relevantes.</p> <p><u>Tratamento do goodwill</u> – Deve divulgar-se nas notas ou mencionar separadamente no balanço (no activo se a diferença for positiva, no capital próprio de for negativa).</p>	<p>- Diminuir o valor do investimento pela distribuição de dividendos.</p> <p>- Ajustar o valor do investimento e a parte que corresponde ao investidor nos resultados líquidos e/ou nas alterações aos capitais próprios da associada reconhecidas após a data de aquisição de participação de modo a obter os valores que teriam sido apurados caso a associada tivesse revalorizado os seus activos e passivos identificáveis para o justo valor na data de aquisição da participação financeira.</p> <p>- Eliminar os resultados do investidor resultante de operações efectuadas entre este e associada, na proporção da participação detida, e a parte dos resultados da associada que corresponde ao investidor resultante de operações efectuadas entre o investidor e a associada.</p> <p>- Aplicar a IAS 39 para determinar se é necessário reconhecer uma perda de imparidade no valor do investimento. Em caso afirmativo aplicar a IAS 36 e reconhecer uma perda de imparidade quando o valor recuperável do investimento for inferior ao seu valor contabilístico.</p> <p><u>Tratamento do goodwill.</u> Se a diferença for positiva deve aplicar-se o previsto na IFRS 3 (se bem que incluída no valor contabilístico do investimento) se for negativa transferir e reconhecer como proveito do período, na demonstração de resultados.</p>

Fonte: Adaptado de Morais e Lourenço (2005:259)

<sup>21</sup> Goodwill é a diferença inicial resultante da aplicação do método de equivalência patrimonial

### 2.2.1.3. IAS 31-Participações em empreendimentos conjuntos versus normativo português

A IAS 31 deve ser aplicada na contabilização de interesses em empreendimentos conjuntos e no relato dos activos, passivos, rendimentos e gastos de empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de empreendedores e investidores, independentemente das estruturas ou formas segundo as quais as actividades do empreendimento conjunto se realizam. Contudo, ela não se aplica a interesses de empreendedores em entidades conjuntamente controladas detidas por organizações de capital de risco, ou fundos mútuos, trusts e entidades semelhantes, incluindo fundos de seguros ligados a investimentos que, aquando do reconhecimento inicial, sejam mencionados pelo justo valor através dos resultados ou sejam classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a IAS 39 Instrumentos Financeiros: “*Reconhecimento e Mensuração*”. Tais investimentos devem ser mensurados pelo justo valor de acordo com a IAS 39, com as alterações no justo valor reconhecidas nos resultados do período em que ocorreu a alteração.

#### 2.2.1.3.1 Conceitos

Os conceitos previstos no normativo nacional, nomeadamente na directriz contabilística (DC) 24 e no normativo internacional IAS 31, no que se refere às participações em empreendimentos conjuntos são semelhantes, como podemos verificar:

DC 24	IAS 31
<u>Empreendimento conjunto</u> é um acordo contratual pelo qual dois ou mais parceiros desenvolvem uma actividade económica que está sujeita a controlo conjunto.	<u>Empreendimento conjunto</u> é um acordo contratual pelo qual dois ou mais parceiros empreendem uma actividade económica que esteja sujeita a controlo conjunto.
<u>Controlo conjunto</u> é a partilha de controlo contratualmente acordada sobre uma actividade económica.	<u>Controlo conjunto</u> <sup>22</sup> é a partilha de controlo acordada em contrato numa actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigem o consenso unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).

<sup>22</sup> O controlo conjunto pode ser excluído quando uma investida estiver em situação de reorganização legal ou falência, ou operar sob severas restrições a longo prazo na sua capacidade de transferir fundos para o empreendedor. Se o controlo conjunto estiver em continuação, estes acontecimentos não são suficientes em si mesmos para justificar a não contabilização de empreendimentos conjuntos.

DC 24	IAS 31
<p><u>Formas de Empreendimento Conjunto</u> Operações conjuntamente controladas, Activos conjuntamente controlados, Entidades conjuntamente controladas.</p>	<p><u>Formas de Empreendimento Conjunto</u> Operações conjuntamente controladas, Activos conjuntamente controlados, Entidades conjuntamente controladas.</p>
<p><u>As características comuns a todos os empreendimentos conjuntos:</u> (a) dois ou mais empreendedores estão ligados por um acordo contratual; e (b) o acordo contratual estabelece o controlo conjunto.</p>	<p><u>As características comuns a todos os empreendimentos conjuntos:</u> (a) dois ou mais empreendedores estão ligados por um acordo contratual; e (b) o acordo contratual estabelece o controlo conjunto.</p>
<p><u>Operação conjuntamente controlada</u> dá-se quando: os empreendedores coordenam as suas actividades e trabalham no projecto comum, aí envolvendo os seus próprios recursos; os custos incorridos em comum são partilhados entre os empreendedores, recebendo ainda cada um uma parte do rédito obtido da venda do produto.</p>	<p><u>Operação conjuntamente controlada</u> dá-se quando: dois ou mais empreendedores combinam as suas operações, recursos e perícia para fabricar, comercializar e distribuir conjuntamente um produto particular, não sendo criada nenhuma entidade autónoma; cada empreendedor suporta as suas despesas, trata do seu financiamento e receberá uma parte do rédito da venda do produto, sendo tal partilha determinada segundo o acordo contratual.</p>
<p><u>Activos conjuntamente controlados:</u> Empreendimentos conjuntos que envolvem o controlo conjunto e muitas vezes a posse conjunta de um ou mais activos atribuídos ou adquiridos para efeito do empreendimento conjunto, não sendo criada uma entidade autónoma.</p>	<p><u>Activos conjuntamente controlados:</u> Empreendimentos conjuntos que envolvem o controlo conjunto, e muitas vezes a propriedade conjunta, por parte dos empreendedores de um ou mais activos que tenham contribuído, ou adquirido para a finalidade do empreendimento conjunto. Os activos são utilizados de modo a obter benefícios para os empreendedores, devendo estes partilhar as despesas suportadas com a utilização dos activos e os respectivos <i>outputs</i>.</p>
<p><u>Entidade conjuntamente controlada</u> é um empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, ou outra entidade na qual cada empreendedor tenha uma participação.</p>	<p>Uma <u>entidade conjuntamente controlada</u> é um empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse. A entidade opera da mesma forma que outras entidades, excepto que um acordo contratual entre os empreendedores estabelece o controlo conjunto sobre a actividade económica da entidade.</p>

### **2.2.1.3.2 Tratamento contabilístico das operações conjuntamente controladas**

Podemos verificar que existe coincidência entre ambos os normativos, no que respeita ao tratamento contabilístico das operações conjuntamente controladas.

DC 24	IAS 31
<p>Cada empreendedor mantém os seus próprios registos contabilísticos na parte que lhe corresponde nas operações conjuntamente controladas, pelo que nos empreendimentos conjuntos não são normalmente preparadas contas conjuntas separadas. Assim, cada empreendedor reconhece nas suas demonstrações financeiras individuais e quando for caso disso nas suas demonstrações financeiras consolidadas:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- os activos que controla e os passivos em que incorre;</li><li>- os gastos em que incorre e na sua parte nos réditos que obtém pela venda de bens ou serviços pelo empreendimento conjunto.</li></ul> <p>Desta forma, quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras consolidadas, não são necessários ajustamentos ou outros procedimentos de consolidação, relativamente a estas rubricas.</p>	<p>Cada empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações financeiras:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- a sua parte dos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos activos; e quaisquer passivos em que tenha incorrido;</li><li>- a sua parte de quaisquer passivos incorridos juntamente com os outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto;</li><li>- quaisquer rendimentos da venda ou do uso da sua parte da produção obtida do empreendimento conjunto, juntamente com a sua parte de quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto;</li><li>- quaisquer gastos em que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto.</li></ul>

### **2.2.2 Normativo do sector Privado versus sector público**

Como referimos anteriormente, as disposições que regulamentam a elaboração de contas consolidadas para as empresas em Portugal estão previstas no Decreto Lei nº 238/91, de 2 de Julho, enquanto que para o sector público, o único diploma que regula a consolidação de contas é o Plano Sectorial (POC-Educação) aprovado pela Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro.

Apesar de estarmos na presença de entidades com diferentes objectivos, as necessidades de informação são similares, isto é, ambos os sistemas contabilísticos têm por função disponibilizar informação aos seus utilizadores. Importa referir que existem diferenças nestes dois normativos nomeadamente, ao nível dos métodos de consolidação. Enquanto que no Decreto-lei nº 238/91 se encontra previsto o método de consolidação proporcional, no POC-Educação este método não está contemplado, sendo contudo preconizado o método da simples agregação.

#### **2.2.2.1 Quanto aos conceitos**

D.L. nº 238/91	Portaria nº 794/2000
Este diploma não prevê. Algumas das definições encontram-se previstas no POC e outras nas Directrizes Contabilísticas.	<u>Associada (filial)</u> – é uma entidade na qual o investidor (entidade-mãe) tem uma influência significativa e que não é nem uma entidade controlada, nem uma “joint venture”.
	<u>Controlo</u> – é o poder de estabelecer as políticas financeiras e operacionais de outra entidade, bem como beneficiar das actividades desta.
	<u>Demonstrações financeiras consolidadas</u> – são as demonstrações financeiras de uma entidade económica apresentadas como se se tratasse de uma única entidade.
	<u>Entidade controlada</u> – é uma entidade que se encontra sob o controlo de outra entidade.
	<u>Grupo Público (entidade económica)</u> – é o conjunto da entidade-mãe e das entidades controladas.
	<u>Entidade-mãe</u> – é a entidade que controla uma ou mais entidades.
	<u>Interesses minoritários</u> – são a parte do resultado e dos capitais próprios de uma entidade controlada atribuíveis às participações que não sejam propriedade directa ou indirecta, através de entidades controladas, da entidade-mãe.

### **2.2.2.2 Quanto à dispensa de consolidação**

A entidade ou empresa mãe fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando:

D.L. n° 238/91	Portaria n° 794/2000
<p>- na data do seu balanço, o conjunto das empresas a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites:</p> <p>a) Total do balanço – 7.481.968,46€<sup>23</sup>;</p> <p>b) Vendas ilíquidas e outros proveitos – 14.963.936,91€<sup>24</sup>;</p> <p>c) Número de trabalhadores utilizados em média durante o exercício - 250.</p> <p>- quando se tenha deixado de se ultrapassar dois dos limites definidos anteriormente, este facto não produz efeitos, em termos de aplicação da dispensa aí referida, senão quando se verifique durante dois exercícios consecutivos.</p> <p>- empresa dominante dependente de outra subordinada à legislação de outro estado membro da CEE desde que detenha a totalidade do capital da dependente, ou detenha pelo menos 90% do capital da dependente e os restantes sócios/accionistas tenham aprovado a dispensa.</p> <p>- a dispensa referida não se aplica às sociedades cujos valores mobiliários tenham sido admitidos à cotação oficial<sup>25</sup> de uma bolsa de valores estabelecida num Estado membro das Comunidades Europeias.</p>	<p>- na data a que se referem as suas demonstrações financeiras, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapassar dois ou três limites a seguir indicados:</p> <p>a) Total do balanço - 5 milhões de euros;</p> <p>b) Total dos proveitos - 10 milhões de euros;</p> <p>c) Número de trabalhadores utilizados - 250.</p> <p>- quando tenha deixado de se ultrapassar dois dos limites definidos anteriormente, este facto não produz efeitos, em termos de aplicação da dispensa aí referida, senão quando se verifique durante dois exercícios consecutivos.</p>

---

<sup>23</sup> O artigo 3º do D.L. n° 238/91 ainda não foi convertido para euros, pelo que o valor apresentado seria 1,5 milhões de contos.

<sup>24</sup> <sup>24</sup> O artigo 3º do D.L. n° 238/91 ainda não foi convertido para euros, pelo que o valor apresentado seria 3 milhões de contos

<sup>25</sup> A nova redacção dada pelo D.L. n° 35/2005, refere que "...sociedade cujos valores mobiliários tenham sido admitidos ou estejam em processo de vir a ser admitidos à negociação..."



### **2.2.2.3 Quanto às exclusões na consolidação**

As exclusões de consolidação são semelhantes no normativo para as empresas privadas e o previsto do POC-Educação, aprovado pela Portaria n° 794/2000, de 20 de Setembro, conforme se pode verificar:

D.L. n° 238/91	Portaria n° 794/2000
<ul style="list-style-type: none"><li>- Uma empresa pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para o efeito.</li><li>- Quando duas ou mais empresas estiverem nas circunstâncias anteriormente, mas se revelem no seu conjunto materialmente relevantes para o mesmo objectivo, devem ser incluídas na consolidação.</li><li>- Sempre<sup>26</sup> que uma ou várias empresas a incluir na consolidação exerçam actividades de tal modo diferentes que a sua inclusão nas demonstrações financeiras consolidadas seria incompatível com o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados, tais empresas devem ser excluídas da consolidação, aplicando-se, contudo, o disposto quanto à contabilização das participações em associadas.<sup>27</sup></li><li>- Uma empresa pode também ser excluída da consolidação sempre que:<ul style="list-style-type: none"><li>a) Restrições severas e duradouras prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa-mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa empresa;</li><li>b) As partes de capital desta empresa sejam detidas exclusivamente tendo em vista a sua cessão posterior.</li></ul></li></ul>	<p>Uma entidade pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para o efeito.</p> <p>Quando duas ou mais entidades estiverem nas circunstâncias referidas anteriormente, mas se revelem no seu conjunto materialmente relevantes para o mesmo objectivo, devem ser incluídas na consolidação.</p> <p>Sempre que uma ou várias entidades a incluir na consolidação exerçam actividades de tal modo diferentes que a sua inclusão nas demonstrações financeiras consolidadas seria incompatível com o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados, tais entidades devem ser excluídas da consolidação, aplicando-se, contudo, o disposto quanto à contabilização das participações em associadas.</p>

<sup>26</sup> Revogado pelo art. 4° do D.L. n° 35/2005, de 17 de Fevereiro.

<sup>27</sup> Este disposto não é aplicável pelo simples facto de as empresas a incluir na consolidação serem empresas parcialmente agrícolas, parcialmente industriais, parcialmente comerciais e empresas que efectuem parcialmente prestações de serviços, ou de estas empresas exercerem actividades agrícolas, industriais ou comerciais relativas a produtos diferentes ou efectuem prestações de serviços diferentes. O recurso a esta exclusão deve ser mencionada no anexo e devidamente justificada, devendo as demonstrações financeiras anuais ou as demonstrações financeiras consolidadas das empresas assim excluídas da consolidação, que não forem publicadas no mesmo Estado membro, ser juntas às demonstrações financeiras consolidadas ou ser postas à disposição do público, caso em que deve ser fornecida, a simples pedido, cópia destes documentos a um preço que não pode exceder o seu custo administrativo

#### **2.2.2.4 Quanto aos métodos de consolidação**

Os métodos de consolidação previstos para as empresas privadas são semelhantes aos previstos no POC-Educação, com uma diferença: o POC-Educação não prevê o método de consolidação proporcional, enquanto que o Decreto-lei n.º 238/91, de 2 de Julho, não prevê o método da simples agregação.

D.L. n.º 238/91	Portaria n.º 794/2000
- Método de consolidação integral	- Método de consolidação integral
- Método de consolidação proporcional	- Método da simples agregação
- Método da equivalência patrimonial	- Método da equivalência patrimonial

### **2.2.3 Novo modelo de normalização de consolidação de contas**

Desde há muito tempo que a consolidação contabilística tem vindo a ser objecto de uma atenção cada vez maior por parte dos investigadores e profissionais de contabilidade.

A diversidade de informação exigida pelas diferentes entidades, a globalização dos negócios, têm vindo a exigir uma homogeneização contabilística, que visa a incrementação da comparabilidade, relevância e fiabilidade da informação financeira.

Neste âmbito, foi publicado o **Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho de 2002**, que como se alcança do preâmbulo, *“este tem por objectivo contribuir para o bom funcionamento dos mercados de capitais, com uma boa relação custo-eficácia, constituindo de igual modo, a protecção dos investidores e a manutenção da confiança nos mercados financeiros, aspectos relevantes de realização do mercado interno neste domínio. Também sai reforçada a liberdade de circulação dos capitais no quadro do mercado interno, contribuindo o presente regulamento para que as sociedades da União Europeia possam concorrer num plano de igualdade relativamente aos recursos financeiros disponíveis nos mercados de capitais mundiais”*. Martins (2006:206). De acordo com este regulamento, as empresas que elaborem contas consolidadas, cujos valores mobiliários estejam admitidos à cotação num mercado regulamentado, a partir de 2005 seriam obrigadas a elaborar as suas contas de acordo com as normas internacionais (IAS/IFRS).

A CNC, tomando por base o regulamento acima referido, aprovou um documento designado “Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística”, onde preconiza dois níveis de normalização para Portugal. No primeiro nível estariam enquadradas as empresas cotadas e de maior dimensão, enquanto que no segundo nível ficariam incluídas as restantes empresas, de menor dimensão.

Assim, ficam sujeitas ao primeiro nível de normalização contabilística as contas consolidadas das entidades referidas no n.º 4 do Regulamento do (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, ou seja das empresas com valores mobiliários submetidos a qualquer bolsa, e as contas individuais dessa mesmas empresas, conforme referido na alínea a) do art.º5 do mesmo regulamento.

Devem ficar obrigadas à adopção do segundo nível de normalização as contas consolidadas (exceptuando as entidades abrangidas pelo primeiro nível) das restantes entidades que estejam sujeitas à preparação de contas consolidadas. Quanto às contas individuais (exceptuando as entidades abrangidas pelo primeiro nível) ficam sujeitas as restantes sociedades reguladas pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC), as empresas individuais reguladas pelo Código Comercial, os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, as empresas públicas, as cooperativas, os agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico, outras entidades obrigadas a aplicar o POC.

Ficam ainda sujeitas ao segundo nível de normalização as contas individuais das entidades que, à data de encerramento das contas, não tenham ultrapassado dois dos três limites referidos no artº 262 do CSC.

Qualquer entidade abrangida pelo segundo nível de normalização, poderá optar pelo primeiro nível, desde que as suas contas sejam objecto de certificação legal de contas. Mas, depois de efectuada tal opção, essa só poderá ser revista depois de passados três exercícios contabilísticos.

Na sequência deste projecto, a CNC elaborou ainda um documento que constitui o “anexo ao decreto-lei que institui o novo modelo de normalização contabilística nacional – normas de consolidação de contas”, onde se prevê a obrigatoriedade ou dispensa de elaborar as contas consolidadas e quais as exclusões de consolidação. Foram ainda elaboradas normas contabilísticas de relato financeiro, que têm por base as normas internacionais do IAS e que irão ser de aplicação obrigatória por parte das empresas.

Sabendo que a publicação futura destas normas irá ter impacto significativo em grande parte das empresas, iremos efectuar uma análise comparativa, das principais alterações, entre o actual diploma e a proposta apresentada, a publicar pela CNC.

### **2.2.3.1 Conceitos**

O actual normativo que regulamenta a consolidação de contas, através do Decreto-Lei nº 238/91 de 2 de Julho, não apresenta definições sobre as demonstrações financeiras consolidadas, enquanto que as futuras norma a publicar pela Comissão de normalização Contabilística (CNC) já prevêem.

Actual normativo de consolidação de contas	Futuras normas a publicar pela CNC
Não apresenta definições.	<p>Apresentam um conjunto de definições:</p> <p>Demonstrações Financeiras consolidadas – são as D.F's de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.</p> <p>Grupo - é composto pela empresa mãe e todas as suas subsidiárias.</p> <p>Subsidiária – é uma entidade, incluindo uma entidade não constituída tal como uma parceira, que é controlada por uma outra entidade (empresa-mãe).</p> <p>Controlo – é o poder de gerir políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.</p>

### 2.2.3.2 Obrigatoriedade de consolidação de contas

Como podemos constatar, a principal diferença que existe na nova norma é o facto de a consolidação de contas ser obrigatória independentemente de a empresa mãe ser detentora ou não de capital, pois deverá existir sempre o controlo por parte desta, o que vai de encontro ao preconizado pelas IAS.

Nestes termos, a nova norma refere que *“para avaliar se uma entidade tem o controlo é necessário avaliar se a entidade tem potenciais direitos de voto. Estes potenciais direitos de voto existem se uma entidade for proprietária de warrants de acções, opções call de acções, instrumentos de dívida ou de capital próprio que sejam convertíveis em acções ordinárias, ou de outros instrumentos semelhantes que tenham capacidade, se exercidos ou convertidos, de conceder à entidade o poder de voto ou de reduzir o poder de voto de uma terceira entidade relativamente às políticas financeiras e operacionais da entidade relativamente à qual podem ser exercidos ou convertidos os potenciais direitos de voto”*.

Actual normativo de consolidação de contas	Futuras normas a publicar pela CNC
<p>De acordo com o artº 1º do D.L. 238/91, qualquer empresa nacional é obrigada a consolidar contas desde que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tenha a maioria dos direitos de voto de uma empresa;</li> <li>- Tenha o direito de designar ou destituir a maioria dos membros da Administração;</li> <li>- Tenha o direito de exercer influência dominante sobre uma empresa filial da qual é um dos titulares do capital, por força de um contrato celebrado com esta;</li> <li>- Seja titular do capital de uma empresa, detendo pelo menos 20% dos direitos de voto;</li> <li>- Seja titular do capital de uma empresa e controle, por si só, por força de um acordo com outros titulares do capital desta empresa (empresa filial), a maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma.</li> </ul> <p>Já foi aditado pelo D.L. 35/2005, artigo 4º.</p>	<p>Uma empresa sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar contas consolidadas do conjunto constituído por ela própria e por todas as empresas sobre as quais:</p> <p><u>Sendo titular de capital:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tenha a maioria dos direitos de voto de uma empresa;</li> <li>- Tenha o direito de designar ou destituir a maioria dos órgãos sociais de uma entidade;</li> <li>- Tenha o direito de exercer influência dominante sobre uma entidade por força de um contrato celebrado com esta;</li> <li>- Detenha pelo menos 20% dos direitos de voto;</li> <li>- Disponha, por si só, por força de um acordo com outros titulares da capital desta entidade, da maioria dos direitos de voto dos titulares da mesma.</li> </ul> <p><u>Independentemente de ser ou não titular de capital:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Possa exercer efectivamente, influência dominante ou controlo;</li> <li>- em que exerça a gestão como se duas constituíssem uma única entidade.</li> </ul>

### **2.2.3.3 Exclusões da consolidação**

Em relação às exclusões da consolidação, actualmente não existem diferenças em relação à nova norma na CNC, em virtude da entrada em vigor do D.L. n.º 35/2005. Este diploma, através do art.4º revogou o n.º 4 do art.4º do D.L. n.º 238/91 que referia que, *“Sempre que uma ou várias empresas a incluir na consolidação exerçam actividades de tal modo diferentes que a sua inclusão nas demonstrações financeiras consolidadas seria incompatível com o objectivo fixado no n.º 13.2.2 das normas de consolidação de contas, tais empresas devem ser excluídas da consolidação...”* Esta posição vai de encontro ao preconizado pelas IAS.

### **2.2.3.4 Normas de consolidação**

As normas contabilísticas e de relato financeiro sobre a consolidação de contas, a publicar pela nova norma da CNC, são em tudo idênticas às IAS. A proposta de norma e de relato financeiro 13 (designada por interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas), a publicar pela CNC, tem por base as IAS 31- Interesses em Empreendimentos Conjuntos e a IAS 28 - Investimentos em Associadas.

A proposta de norma e de relato financeiro 15 (a designar pela CNC por investimentos em subsidiárias e consolidação) tem por base a IAS 27. Neste caso, a IAS 27 refere que *deve também ser aplicada na contabilização de investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas quando uma entidade optar por apresentar demonstrações financeiras separadas<sup>28</sup> ou tal lhe for exigido pelos regulamentos locais*, o que não está previsto na proposta de norma da CNC nem no actual normativo em vigor em Portugal.

---

<sup>28</sup> Segundo a IAS 27 “demonstrações financeiras separadas são as que são apresentadas por uma empresa-mãe, um investidor numa associada ou um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada, em que os investimentos são contabilizados na base do interesse directo no capital próprio em vez de o ser na base dos resultados e activos líquidos relatados das investidas”.

## **2.3 Razões para a consolidação de contas no Sector Público**

Em termos contabilísticos, as contas consolidadas respondem ao objectivo de apresentar a situação económico-financeira e dos resultados de um conjunto de entidades, como se tratasse de uma única entidade económica.

No campo do Sector Público pode-se dizer que a consolidação de contas está a dar os primeiros passos, pois a reforma da contabilidade pública, em Portugal, apesar de se ter iniciado em 1990, ainda está em crescente evolução.

Podemos considerar que a razão para a consolidação de contas no sector público resulta de um paradoxo: por um lado, o que motivou o nascimento desta técnica no âmbito empresarial foi a problemática derivada dos agrupamentos empresariais mas, no campo do sector público, trata-se de colmatar contabilisticamente as carências de informação produzidas pela desagregação da informação das várias entidades. Torna-se cada vez mais importante, no contexto na nova gestão pública, a produção de informação agregada das várias entidades, como se de uma entidade económica se tratasse. Neste contexto, a consolidação de contas apresenta-se como uma medida para conseguir essa informação.

Como consequência, pode-se dizer que a consolidação de contas, terá como principal objectivo a melhoria do processo de tomada de decisões (políticas e de gestão). Mais detalhadamente podemos apontar como **objectivos** da consolidação de contas segundo López e Pablos (1998:278):

- *“facilitar o controlo legal e político: a informação contabilística consolidada irá proporcionar aos seus utentes uma informação mais completa das entidades económicas;*
- *“melhorar a informação financeira do grupo público: a consolidação de contas proporcionará uma visão conjunta dos compromissos e dos riscos financeiros incorridos pelo grupo público, o que facilitará uma gestão financeira mais prudente e racional;*
- *“instaurar uma política e uma cultura de gestão do grupo: a consolidação permite introduzir uma cultura de gestão de grupo, na medida em que permite conhecer de*



*uma forma mais clara, quais as estruturas vinculadas com a entidade mãe, assim como as suas relações jurídicas e financeiras.*

- *A informação do grupo público constituirá uma boa ferramenta de direcção e controlo da gestão realizada pelas suas entidades, e poderá permitir uma política de grupo mais eficaz em matérias como gestão de recursos humanos, gestão de tesouraria e informatização dos recursos.*
- *facilitar a realização de comparações no tempo, para a própria entidade e no espaço entre diferentes entidades económicas, sobre os diferentes modos de gestão adoptados".*

Uma opinião um pouco diferente, mesmo que numa perspectiva do sector empresarial, relativamente aos objectivos e vantagens das contas consolidadas é a de Fernandes (2005)<sup>29</sup> quando considera que *“mesmo sendo de uma certa forma reconhecida a vantagem da existência de contas consolidadas nos grupos de empresas, o que é certo é que as contas não consolidadas da empresa mãe eram, e ainda serão para muitos, as contas principais. A prática adjectivou estas contas de contas individuais em oposição a contas consolidadas. Tudo contribuía para a primazia das contas individuais sobre as consolidadas. São as contas que servem de base à distribuição de lucros. São as contas individuais que se registam nos livros selados com força legal. A elaboração das contas consolidadas é normalmente feita fora dos tradicionais livros e registos contabilísticos, sendo obtidas a partir de mapas de trabalho. (...)*

*Apenas a entidade que faz a supervisão dos mercados de capitais organizados deu a devida importância às contas consolidadas, indo ao ponto de dispensar algumas vezes a divulgação das contas individuais.”*

A ordem dos peritos contabilistas de França<sup>30</sup> (OECF) estabelece, no livro branco sobre a consolidação de contas, as razões que existem para levar a cabo a consolidação na Administração Local, ainda que estas possam, extrapolar-se para qualquer Administração Pública. Os argumentos expostos pela OECF são:

- Uma melhor garantia da democracia local;
- Instaurar uma política de grupo;
- Medir riscos financeiros e melhorar a informação das entidades financeiras.

---

<sup>29</sup> [www.oroc.pt/revista](http://www.oroc.pt/revista)

<sup>30</sup> Ordre des Experts Comptables de France (OECF)

Considerando que o objectivo principal da consolidação de contas, segundo Santos Peñalver (1999:44), é a avaliação do risco financeiro, se bem que não seja o único, pois existem outros objectivos nomeadamente de gestão, é de assinalar que *“as vantagens alcançadas em termos de gestão, a apreciação real do poder económico e financeiro de uma colectividade e a realização da comparações fiáveis são também objectivos importantes. A consolidação facilitará, igualmente, através de uma conjugação das informações necessárias das cidades-satélites e uma consolidação por sectores de actividade, uma avaliação das políticas públicas locais”*.

Santos Peñalver (1999) considera que é necessária a consolidação de contas públicas, por diversas razões:

- A desagregação do sector público, nas diversas entidades com personalidade jurídica própria, pode evitar o controlo da legalidade e responsabilidade e impedir um conhecimento global das actuações públicas;
- A dificuldade em levar a cabo uma gestão integrada da actuação pública, pois os gestores, se não procederem à consolidação, não têm uma visão conjunta do orçamento e execução;
- Uma correcta determinação do deficit ou superávit do orçamento de uma administração necessita da elaboração de informação orçamental consolidada, pois só desta forma se obterá uma visão de todos os direitos e obrigações reconhecidos, por todas as organizações da administração;
- Instaurar uma política de cultura de gestão do grupo público, possibilitando a tomada de decisões dos diferentes responsáveis políticos da administração;
- Permitir um melhor conhecimento da actividade, ao poder valorizar no conjunto os activos de que pode dispôr o poder político para levar a cabo as suas actuações;
- O conhecimento, tanto para os gestores como para o cidadão (contribuinte beneficiário de determinado serviço), das dívidas totais assumidas por uma determinada administração é fundamental para analisar a eficiência e economia com que realizaram a actividade pública.

## **2.4 O processo de consolidação**

No processo de consolidação de contas, as entidades terão um conjunto de etapas a percorrer, que consistirá em definir a data de consolidação, efectuar o inventário de todas as participações, determinar as condições de controlo em empresas ou outras entidades, definir o perímetro de consolidação e recolher todos os elementos necessários para a consolidação.

Após este processo prévio, é necessário efectuar alguns ajustamentos prévios que consistem na homogeneização da valorimetria de todas as entidades envolvidas na consolidação, efectuar, se necessário as devidas correcções nas contas individuais, evidenciar, caso se aplique, os impostos diferidos individuais e determinar as diferenças de consolidação.

Depois de efectuados os ajustamentos prévios, é necessário efectuar as operações de consolidação propriamente ditas, nomeadamente, as eliminações das operações financeiras, transacções intra-grupo, agregações, para se elaborarem as demonstrações financeiras consolidadas.

Por fim, poderá ser efectuado um controlo que consiste na elaboração de quadros com as diferenças de consolidação, interesses minoritários e variação dos capitais próprios consolidados. (Cravo, e outros, 2002).

Na opinião de López e Pablos (1998), a organização da consolidação pode resultar mais ou menos complexa em função das particularidades de cada grupo público, especialmente da estrutura organizativa, devendo adaptar-se aos sistemas de informação existentes.

Segundo os autores, as etapas e actividades a desenvolver no processo de implementação da consolidação de contas poderão resumir-se, por um lado, aos trabalhos preparatórios, definição dos objectivos da consolidação, análise dos vínculos de dependência, definição do perímetro e dos métodos de consolidação, o que poderá levar à elaboração de um organigrama do grupo, elaboração de um plano de contas para o grupo, estabelecer a metodologia e calendário para a transmissão de dados e para a realização da consolidação, elaborar um manual de consolidação e por fim planificar formação.

### **2.4.1 Preparação da Consolidação**

A consolidação de demonstrações financeiras terá que ser preparada de acordo com a mesma base contabilística, devendo o método de consolidação ser consistente ao longo do tempo, para assegurar a comparabilidade do grupo.

Quando existam variações no perímetro de consolidação, as alterações do conjunto de entidades incluídas na consolidação implicam a prestação de informação na nota 10 do Anexo ao balanço consolidado e à demonstração dos resultados consolidados, ou que se ajustem os saldos de abertura contemplando a nova formação do grupo público.

Uma entidade, antes de iniciar o processo de consolidação de contas, deverá em primeiro lugar verificar se existem condições que irão permitir obter informação financeira consolidada, credível e fiável.

Para obtermos informação consolidada fiável é necessário que (Cravo e outros:2002):

- a) As demonstrações financeiras das entidades a consolidar sejam preparadas na mesma base contabilística. Todas as entidades consolidantes terão de preparar a informação financeira numa base do acréscimo. No caso de alguma entidade consolidante não elaborar as suas demonstrações financeiras segundo este princípio, aquela teria de ser excluída da consolidação, pois a informação financeira produzida não teria qualquer utilidade, dado que os dados não estavam homogeneizados.
- b) De forma a permitir a comparabilidade da informação financeira, os métodos de consolidação de contas devem ser consistentes ao longo do tempo.
- c) No caso no número das entidades a consolidar variar de um ano para o outro é necessário, para que a informação seja comparável, que esse facto seja divulgado no anexo ao balanço consolidado e à demonstração dos resultados consolidados.
- d) As demonstrações financeiras das entidades a consolidar devem reportar-se à data das demonstrações financeiras da “entidade-mãe”.

### **2.4.2 Ajustamentos prévios**

Esta fase da consolidação pretende uniformizar os critérios contabilísticos aplicados para a apresentação das contas anuais individuais das entidades a consolidar.

As características dos ajustamentos prévios a efectuar no sector público não diferem das existentes para o sector privado. (Pina Martínez e Torres Pradas:2000).

O processo de homogeneização da informação contabilística pode cindir-se em três aspectos:

- A homogeneização temporal;
- A homogeneização valorimétrica;
- A homogeneização de transacções

Em primeiro lugar deverá existir uma homogeneização temporal da informação a consolidar, ou seja, as contas das entidades a consolidar devem reportar-se á data de encerramento das contas da entidade-mãe, conforme já referido no ponto anterior.

Deve existir uma homogeneização valorimétrica, ou seja os activos, passivos, custos e proveitos de todas as entidades a consolidar, devem ser valorizados seguindo os mesmos critérios valorimétricos e princípios contabilísticos. Deve-se proceder a uma homogeneização valorimétrica no tratamento das doações, permutas, provisões, amortizações de imobilizado, acréscimos e diferimentos, entre outros. (Pina Martínez e Torres Pradas:2000)

Quanto à homogeneização de transacções, significa que todas as entidades do grupo deverão dar tratamento análogo às transacções da mesma natureza.

### **2.4.3 Operações de consolidação**

A primeira etapa das operações de consolidação é a eliminação das operações efectuadas entre as entidades do Grupo.

Nesta fase devem ser anulados os efeitos de todas as operações que ocorrerem no seio do grupo público, de forma a que as demonstrações financeiras consolidadas apresentem os activos, os passivos, os fundos próprios e os resultados das entidades como se de uma única entidade se tratasse. Desta forma, devem ser anuladas as dívidas a receber e a pagar entre as unidades do grupo; as transacções que afectam os custos/perdas e os proveitos/ganhos, relativos às operações efectuadas, as transferências e subsídios; os componentes do resultado relativos às operações efectuadas, assim como os resultados não realizados entre as entidades compreendidas na consolidação.

As eliminações referidas podem não ser efectuadas quando envolvam montantes materialmente irrelevantes para o objectivo mencionado da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados do “grupo público”.

No entanto são admitidas derrogações às regras gerais estabelecidas anteriormente, com base na materialidade das operações – caso em que pode não ser efectuada qualquer eliminação; com base nos custos – caso em que pode não ser efectuada a eliminação dos resultados não realizados, desde que as transacções em causa tenham sido efectuadas de acordo com as condições normais do mercado.

No que diz respeito às eliminações, numa perspectiva do sector empresarial, Pereda (2003), considera que nas contas consolidadas, não deve aparecer nenhuma relação existente entre as sociedades incluídas na consolidação, nomeadamente quando se trata de operações financeiras, operações de custos e proveitos, ou aquelas que afectam o saldo da conta de resultados. Isto por uma razão óbvia, pois se a consolidação pretende que as sociedades que constituem o grupo apareçam nas contas consolidadas como se tratasse de uma única entidade, então as operações realizadas entre elas terão de ser eliminadas.

Segundo o autor, existem dois tipos de eliminações, as que não afectam o resultado consolidado e as que afectam o resultado consolidado.

No primeiro caso encontramos as chamadas relações financeiras que constituem créditos e débitos recíprocos, cuja eliminação afecta de igual forma o activo e passivo, e ainda as operações de custos e proveitos mútuos, que podem ter em conta operações económicas, pelo que não incidem sobre o resultado consolidado, ao afectar simultaneamente o débito e o crédito da demonstração de resultados.

No segundo grupo encontram-se as operações que incidem sobre o resultado consolidado, e consequentemente afectam o balanço e a demonstração de resultados.

Estas também podem considera-se operações económicas, mas com a diferença de que afectam os resultados.

Resumidamente, podemos sintetizar os tipos de eliminações no quadro abaixo:

Quadro 1 - Tipos de eliminações

Não afectam o resultado	Eliminações Financeiras: Créditos e débitos recíprocos
	Eliminações de custos e proveitos mútuos que não afectam o resultado
Afectam o resultado	Existências
	Imobilizado
	Operações de serviços
	Activos financeiros de sociedades do grupo
	Aquisição a terceiros de activos financeiros de sociedades do grupo
	Dividendos

Fonte: Adaptado de PEREDA, – *Consolidación de estados financieros - tema núm.3, Método de integración global (II): otras eliminaciones*. Universidad Autónoma de Madrid, 2003.

## **2.5 Métodos de consolidação**

Em termos contabilísticos, as contas anuais consolidadas correspondem à apresentação da situação económico-financeira e dos resultados de um conjunto de entidades como se tratasse de uma única entidade económica e contabilística.

No campo do sector público, a consolidação de contas em Portugal começou a dar os primeiros passos com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação, tendo como referência as normas do sector empresarial e as normas internacionais para o sector público.

A razão principal para se consolidar contas no sector público deve-se à falta de informação contabilística produzida pelas “entidades informativas governamentais”, útil para a tomada de decisões. Alguns objectivos que se podem obter com a consolidação de contas podem ser a facilidade do controlo legal e político; a melhoria da informação financeira do “grupo público”; a instauração de uma política e uma cultura de gestão do “grupo” e a facilidade e a comparabilidade no tempo e no espaço das diferentes entidades, tendo por base rácios homogéneos, independentes dos diferentes modos de gestão adoptados por cada entidade.

O Estudo nº8 do IFAC (parag. 80): estabelece que a “entidade informativa governamental” pode incorporar diversas entidades que preparem as suas demonstrações financeiras. Prevê três possibilidades de consolidação:

- Consolidação integral de todas as entidades;
- Consolidação global de algumas entidades e método de equivalência patrimonial para outras;
- Método da agregação.

No que respeita ao GASB-14, a identificação da entidade informativa tem por base o conceito de responsabilidade financeira, para que a referida entidade compreenda a “entidade informativa governamental” e as unidades vinculadas, incluindo as organizações sobre as quais, não existindo responsabilidade financeira, a sua exclusão poderia levar a conclusões erradas ou a demonstrações financeiras incompletas. Basicamente, a referida



declaração delimita três grupos de entidades, com as correspondentes formas de apresentação a informação:

- Grupo de entidades dependentes «controladas» em que as suas demonstrações financeiras consolidam com as da entidade principal;
- Grupos de entidades dependentes «influentes» em que as demonstrações financeiras se apresentam em separado;
- Grupos de entidades relacionadas que emitem unicamente os anexos às demonstrações financeiras.

De acordo com o disposto no ponto 12.5.3 do POC – Educação, a consolidação das contas tem como objectivos:

- *“Substituir no balanço da entidade consolidante o valor das partes de capital por ela detidas pelo valor que lhe corresponde no património das entidades consolidadas ou;*
- *Agregar no seu balanço o valor do património das entidades consolidadas, no caso da entidade consolidante não deter qualquer participação mas em que se verifique controlo administrativo de facto;*
- *No caso particular da Educação, produzir contas únicas do Ministério da Educação”.*

Os **métodos de consolidação**, segundo o POC-Educação, são os que abaixo se descrevem, sendo a sua aplicação em função da natureza e da importância das participações:

**Método da simples agregação**, *que consiste na soma linha por linha dos balanços e das demonstrações de resultados das entidades pertencentes ao grupo público, eliminada que estejam as operações de transferência e subsídios efectuadas entre entidades;*

**Método de consolidação integral**, *que consiste na integração no balanço e na demonstração dos resultados da entidade consolidante dos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações dos resultados das entidades consolidadas, evidenciando os direitos de terceiros, designados para este efeito «interesses minoritários»; ou*

***Método de equivalência patrimonial***, que consiste na substituição no balanço da entidade consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da entidade participada. (ponto 12.5.3 do POC-Educação aprovado pela Portaria n.º 794/2000)

Já em Espanha os métodos aplicáveis à consolidação das contas anuais da Administração do Estado, são os mesmos das empresas privadas ainda que representam peculiaridades na sua adaptação às Administrações Públicas. Segundo Pina Martínez e Torres Pradas (2000,125) são utilizados os:

- método de consolidação integral (integração global);
- método de consolidação proporcional (integração proporcional);
- e método de equivalência patrimonial.

O primeiro método aplica-se às entidades que fazem parte do grupo, podendo em alguns casos existir algumas excepções:

- Quando uma entidade não é materialmente relevante para a imagem fiel das contas consolidadas; se forem várias entidades, também só poderão ser excluídas se no seu conjunto continuarem a ter pouco significado.
- Quando a informação necessária para estabelecer as contas consolidadas só se puder obter incorrendo em gastos desproporcionados, o que implicará um atraso inevitável que vai impossibilitar a elaboração das referidas contas nos prazos legalmente estabelecidos.
- Quando as entidades ou sociedades estatais tenham uma vigência temporal que não exceda o curto prazo, desde a sua abertura ao seu fecho.
- Quando, apesar de cumprir os requisitos formalmente exigidos para a consolidação, a sua integração possa distorcer a imagem fiel sobre a situação financeira e dos resultados das actividades da Administração do Estado. Neste último caso, poder-se-ia mesmo excluir estas entidades do perímetro de consolidação.

O método de integração proporcional aplica-se às sociedades multigrupo e consórcios.

O método de equivalência patrimonial aplica-se às contas consolidadas de:

- Entidades pertencentes ao grupo que não consolidem pelo método de equivalência patrimonial, por prejudicar a imagem fiel das contas consolidadas;
- Sociedades multigrupo quando não se aplique o método de integração proporcional;
- Sociedades mercantis associadas sobre as quais se exerça uma influência significativa, nos termos previstos no R.D. 1815/1991;
- Sociedades mercantis de baixo controlo.

Da mesma opinião partilham López e Pablos (1998,288) quando referem que nada impede de tomar como referência os métodos desenvolvidos para a contabilidade empresarial para o caso da consolidação de contas públicas. A aplicação dos métodos realiza-se de forma similar às empresas, em três etapas:

- Homogeneização prévia da informação;
- Agregação dos dados;
- Eliminação das operações internas.

Como podemos verificar, enquanto que em Portugal, para o sector público, nomeadamente o sector da Educação, não se considerou o método de consolidação proporcional, e incluiu-se o novo método, o da simples agregação, em Espanha mantiveram-se exactamente os mesmos métodos que existem para as empresas.

### **2.5.1 Método da simples agregação**

Segundo este método, os elementos do activo, do passivo, dos fundos próprios, das entidades incluídas na consolidação devem ser integrados, na sua totalidade, no balanço consolidado, assim como os custos e perdas e os proveitos e ganhos devem ser integrados na sua totalidade na demonstração de resultados consolidados.

Este método, na nossa opinião, é o método mais simples de consolidação, já que se trata de uma mera adição das quantias constantes das demonstrações financeiras consolidadas. A mesma opinião é partilhada por Cravo e outros (2002).

Tal soma é efectuada depois de homogeneizada a informação sendo depois efectuadas as eliminações das operações recíprocas.

De acordo com Cravo e outros (2002:445), para “as *entidades-mãe de grupos públicos pouco complexos*, o método aplicável será o método da “*simples agregação*”. Contudo, à medida que os interesses públicos se vão diversificando e vão constituindo verdadeiros *entramados empresariais* todos os métodos descritos serão aplicáveis à consolidação. As peculiaridades do sector público implicam que, para além dos tradicionais métodos da *consolidação integral* e da *equivalência patrimonial*, seja reconhecido um método mais expedito que a teoria tem designado como “*método da simples agregação*”.

### **2.5.2 Método de consolidação integral**

No método de consolidação integral, os elementos do activo, do passivo e dos capitais próprios das entidades incluídas na consolidação devem ser integrados, na sua totalidade, no balanço consolidado; assim como os custos e perdas e os proveitos e ganhos devem ser integrados, na sua totalidade, na demonstração de resultados consolidada.

Caso existam, valores contabilísticos de participações no capital social das entidades compreendidas na consolidação deverão ser compensados pela proporção que representam nos capitais próprios dessas entidades, devendo essa compensação efectuar-se com base nos respectivos valores contabilísticos à data em que tais entidades foram incluídas pela primeira vez na consolidação. As diferenças resultantes desta compensação deverão, na medida do possível, ser imputadas directamente às rubricas do balanço consolidado que tenham valores superiores ou inferiores aos seus valores contabilísticos. Qualquer remanescente que ainda subsista após aquela imputação deve ser inscrito no balanço consolidado na rubrica “Diferenças de consolidação”, no activo, se for positivo, e no capital próprio, se for negativo.

O remanescente referido anteriormente terá o seguinte tratamento, segundo o POC-Educação:

- Quando a diferença for positiva, deve ser amortizada de acordo com as regras prevista no capítulo 5 do Plano Oficial de Contabilidade para os “Trespases”;
- Quando a diferença for negativa, não pode ser imputada à conta de resultados, salvo se a diferença corresponder à previsão, à data da aquisição, de uma evolução desfavorável dos resultados futuros da entidade, ou à previsão de encargos que ela ocasionará, na medida em que a referida previsão se realize.

### **Interesses minoritários**

Quanto aos valores e resultados atribuíveis às partes de capital nas entidades filiais incluídas na consolidação, detidas por pessoas que não sejam as entidades na mesma compreendidas, devem ser apresentados no balanço e demonstração de resultados consolidados na rubrica denominada “Interesses minoritários”.

Isto não se aplica para as entidades que adoptem o método da simples agregação.

Na nossa opinião, e segundo Cravo e outros (2002, 448) este método não diverge *“daqueles que se encontram normalizados para as entidades sujeitas à aplicação do POC empresarial e acolhem as principais disposições descritas pela teoria geral nesta matéria”*. Tal como acontece nas empresas privadas, este método consiste na integração no balanço e na demonstração de resultados da empresa consolidante dos elementos respectivos da(s) empresa(s) consolidada(s), evidenciando os direitos de terceiros, designados como “interesse minoritários”.

De acordo com as normas de consolidação previstas no ponto 13.4.1 do Plano Oficial de Contabilidade, as regras inerentes a este método são:

- Os elementos do activo, passivo e dos capitais próprios das empresas incluídas na consolidação devem ser integrados na sua totalidade no balanço consolidado;
- Os custos e perdas e os proveitos ou ganhos também devem ser integrados na sua totalidade na demonstração de resultados consolidada;
- Os valores contabilísticos das participações no capital das empresas compreendidas na consolidação serão compensados pela proporção que representam nos capitais próprios dessas empresas;
- As diferenças resultantes desta compensação deverão ser imputadas directamente às rubricas do balanço consolidado;
- Qualquer remanescente que ainda subsista após aquela imputação deve ser inscrito no balanço consolidado na rubrica “Diferenças de consolidação”, no activo se for positivo, e no capital próprio, se for negativo. Se o remanescente for positivo deve ser amortizado de acordo com as regras previstas para os “trespasses” (capítulo 5 do POC).

### **2.5.3 Método da equivalência patrimonial**

O método da equivalência patrimonial, segundo o POC-Educação (ponto 12.5.3.3), deve ser aplicado sempre que uma entidade incluída na consolidação exerça uma influência significativa sobre a gestão e a política financeira de uma outra entidade não compreendida na consolidação, designada por entidade associada, em que detenha uma participação. Esta participação deve ser apresentada no balanço consolidado na rubrica “partes de capital em entidades associadas”.

*Segundo o referido plano “presume-se que uma entidade exerce uma influência significativa sobre uma outra quando detenha uma participação de 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital desta entidade, devendo, para efeitos de determinação desta percentagem, ser adicionados os direitos de qualquer outra entidade filial, bem como os de qualquer pessoa agindo em seu próprio nome mas por conta da “entidade-mãe” ou de qualquer entidade filial.*

*Quando se aplicar este método pela primeira vez a uma participação, esta deverá ser inscrita no balanço consolidado:*

- i) Quer pelo seu valor contabilístico (custo de aquisição), sendo a diferença para o montante correspondente à proporção dos capitais próprios representados por essa participação divulgada na nota 14 do anexo;*
- ii) Quer pelo montante correspondente à proporção dos capitais próprios da entidade associada, sendo a diferença para o valor contabilístico (custo de aquisição) mencionada separadamente no balanço consolidado”.*

Tal como já referido anteriormente, este método também não diverge do estipulado para o sector privado.

O método de equivalência patrimonial, para as entidades privadas, consiste na substituição no balanço da empresa consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da empresa participada.

De acordo com as regras para a consolidação de contas, algumas das normas gerais deste método são:

- Sempre que uma empresa incluída na consolidação exerça uma influência significativa sobre a gestão e a política financeira de uma empresa não compreendida na consolidação (associada), em que detenha uma participação, esta deve ser apresentada no balanço na rubrica “Partes de capital em empresas associadas”.
- Presume-se que uma empresa exerce influência significativa sobre uma outra quando detenha uma participação de 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital desta empresa.
- A participação será sempre contabilizada pelo método de equivalência patrimonial.
- Sempre que elementos do activo ou do passivo da empresa associada tenham sido valorizados segundo critérios diferentes dos utilizados na consolidação, devem ser revalorizados segundo critérios usados para a consolidação.
- A proporção do resultado da empresa associada atribuível a estas participações deve ser inscrita na demonstração consolidada dos resultados na rubrica prevista para o efeito (“perdas / ganhos em empresas filiais e associadas”).

Segundo Gandra (2005)<sup>31</sup>, *“há quem questione se este método corresponde a uma forma de avaliação de investimentos financeiros ou antes, um método de consolidação simplificado, para os casos em que a empresa-mãe tem apenas uma influência significativa sobre a associada. Em ambos os casos, o Método da Equivalência Patrimonial apresenta vantagens, nomeadamente:*

- *o investimento financeiro corresponde, em cada momento, exactamente ao valor que cabe em percentagem à empresa-mãe nos capitais próprios da(s) associada(s), pelo que é facilmente verificável; e*
- *o valor do investimento é, em cada balanço, alterado, tendo em conta as variações nos capitais próprios da investida e, em particular, os lucros ou prejuízos da investida, pelo que a sua aplicação, proporciona uma informação mais adequada dos activos líquidos e dos rendimentos líquidos da investidora”.*

---

<sup>31</sup> [www.oroc.pt/revista](http://www.oroc.pt/revista)



De uma forma resumida podemos verificar as semelhanças dos diferentes métodos, para o Sector Público e para o Sector Empresarial.

Quadro 2 - Os métodos de consolidação sector público versus privado

<b>Método de consolidação</b>	<b>Sector Público (POC-Educação)</b>	<b>Sector Privado D.L. nº 238/91</b>
Método da Simples agregação	Os elementos do activo, passivo, capitais próprios, custos e perdas e proveitos e ganhos, das entidades incluídas na consolidação, devem ser integrados, na sua totalidade no balanço e demonstração de resultados consolidados.	Não é aplicável
Método de consolidação integral	<p>Os elementos do activo, passivo, capitais próprios, custos e perdas e dos proveitos e ganhos, das entidades incluídas na consolidação devem ser integrados, na sua totalidade no balanço e demonstração de resultados consolidados.</p> <p>Caso existam, os valores contabilísticos das participações no capital social das entidades compreendidas na consolidação serão compensados pela proporção que representam nos capitais próprios dessas entidades.</p> <p>As diferenças resultantes desta compensação deverão, ser imputadas directamente às rubricas do balanço consolidado que tenham valores superiores ou inferiores aos seus valores contabilísticos.</p> <p>Qualquer remanescente que ainda subsista após aquela imputação deve ser inscrito no balanço consolidado na rubrica “Diferenças de consolidação”, no activo, se for positivo, e no capital próprio, se for negativo.</p> <p>Se o remanescente for positivo, deve ser amortizada de acordo com as regras prevista no capítulo 5 do Plano Oficial de Contabilidade para as Empresas para os “Trespases”.</p> <p>Quando a diferença for negativa, não pode ser imputada à conta de resultados, salvo se a diferença corresponder à previsão, à data da aquisição, de uma evolução desfavorável dos resultados futuros da entidade, ou à previsão de encargos que ela ocasionará, na medida em que a referida previsão se realize.</p>	<p>Os elementos do activo, passivo e dos capitais próprios, custos e perdas, e os proveitos ou ganho, das empresas incluídas na consolidação devem ser integrados na sua totalidade no balanço e na demonstração de resultados consolidados.</p> <p>Os valores contabilísticos das participações no capital das empresas compreendidas na consolidação serão compensados pela proporção que representam nos capitais próprios dessas empresas.</p> <p>As diferenças resultantes desta compensação deverão ser imputadas directamente às rubricas do balanço consolidado.</p> <p>Qualquer remanescente que ainda subsista após aquela imputação deve ser inscrito no balanço consolidado na rubrica “Diferenças de consolidação”, no activo se for positivo e no capital próprio, se for negativo.</p> <p>Se o remanescente for positivo deve ser amortizado de acordo com as regras previstas para os “trespasse” (capítulo 5 do POC).</p>

Quadro 2 – Os métodos de consolidação sector público versus privado - continuação

<b>Método de consolidação</b>	<b>Sector Público (POC-Educação)</b>	<b>Sector Privado D.L. 238/91</b>
Método da equivalência patrimonial	<p>Sempre que uma entidade incluída na consolidação exerça uma influência significativa sobre a gestão e a política financeira de uma entidade não compreendida na consolidação (entidade associada), em que detenha uma participação, esta deve ser apresentada no balanço consolidado na rubrica “partes de capital em entidades associadas”.</p> <p>Presume-se que uma entidade exerce uma influência significativa sobre uma outra quando detenha uma participação de 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital desta entidade.</p> <p>A participação será sempre contabilizada pelo método da equivalência patrimonial.</p> <p>Sempre que elementos do activo ou do passivo da entidade associada tenham sido valorizados segundo critérios diferentes dos utilizados na consolidação, devem ser revalorizados segundo critérios usados para a consolidação.</p> <p>A proporção do resultado da entidade associada atribuível a estas participações deve ser inscrita na demonstração consolidada dos resultados, na rubrica prevista para o efeito.</p>	<p>Sempre que uma empresa incluída na consolidação exerça uma influência significativa sobre a gestão e a política financeira de uma empresa não compreendida na consolidação (associada), em que detenha uma participação, esta deve ser apresentada no balanço na rubrica “Partes de capital em empresas associadas”.</p> <p>Presume-se que uma empresa exerce influência significativa sobre uma outra quando detenha uma participação de 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital desta empresa.</p> <p>A participação será sempre contabilizada pelo método de equivalência patrimonial.</p> <p>Sempre que elementos do activo ou do passivo da empresa associada tenham sido valorizados segundo critérios diferentes dos utilizados na consolidação, devem ser revalorizados segundo critérios usados para a consolidação.</p> <p>A proporção do resultado da empresa associada atribuível a estas participações deve ser inscrita na demonstração consolidada dos resultados na rubrica prevista para o efeito (“perdas / ganhos em empresas filiais e associadas”).</p>
Método de consolidação proporcional	Não é aplicável.	<p>Quando uma empresa incluída na consolidação dirigir outra empresa juntamente com uma ou mais empresas não incluídas na consolidação, essa outra empresa poderá ser incluída nas demonstrações financeiras consolidadas na proporção dos direitos no seu capital detidos pela empresa incluída na consolidação.</p> <p>Quando uma empresa for consolidada segundo o método de consolidação proporcional e for uma empresa associada, conforme definido na alínea a) do n.º 13.6.1 do D.L.238/91, não lhe é aplicável o método da equivalência patrimonial.</p>

## **2.6 Dificuldades na consolidação de contas**

O objectivo básico das demonstrações financeiras é proporcionar informação que seja útil para a tomada de decisões e satisfazer as necessidades de informação dos diferentes utilizadores.

A informação consolidada é sem dúvida um complemento da informação individual das entidades, o que é uma grande vantagem.

Na opinião de Santos Peñalver (1999) a finalidade de elaborar demonstrações financeiras consolidadas é mostrar a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados do grupo, isto é o conhecimento da situação financeira de todas as entidades que prestam serviços para uma Administração.

Existem, no entanto, algumas dificuldades na consolidação de contas. Archel Domench (1998), apresenta as seguintes limitações que um analista deverá ter presente na sua apreciação; a variação da entidade; os créditos de terceiros; a solvabilidade e a tesouraria das contas consolidadas. Estas limitações colocam-se essencialmente para o sector privado, mas em alguns casos, como seja a variação da entidade, também poderá ser uma limitação para as contas no sector público.

No que diz respeito ao sector Público, somos da opinião que, as dificuldades existentes são ao nível da definição do conceito de entidade, de grupo público, constituição do perímetro de consolidação e ainda a consolidação ao nível orçamental.

Na opinião de Ferreira e Santos (2006)<sup>32</sup>, *“a informação contabilística só é útil se for referida a uma entidade perfeitamente identificada”*. Por isso, a definição de entidade e de grupo é importante *“na medida em que permite delimitar a organização bem como clarificar as funções e actividades que devem ser incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas”*. A falta destas definições ou a *“definição incorrecta pode conduzir, por um lado, à existência de informação não comparável o que dificulta a gestão pública e, por outro lado, ao relato de informações incorrectas que propiciam a desresponsabilização dos gestores público e dificultam a sua avaliação.”*

---

<sup>32</sup> XI Congresso de Contabilidade. Coimbra 2006

### **2.6.1 Dificuldades na definição do conceito de entidade**

Em Portugal, no domínio da contabilidade empresarial, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) emitiu a Directriz Contabilística nº 23, de Abril de 1999, onde aborda o conceito de Entidade Contabilística: *“considera-se que dentro de uma entidade jurídica existem várias entidades contabilísticas quando cada uma delas dispuser de um conjunto de contas autobalanceante, isto é, em condições de produzir demonstrações financeiras próprias, quer por imposição legal, quer por iniciativa da gestão”*.

Face à definição acima referida, podemos dizer que a entidade jurídica é aquela que tem personalidade jurídica, podendo ter sob seu controlo ou administração um conjunto de entidades contabilísticas.

A opinião de Pereda (1983) vai de encontro ao preconizado pela CNC. Segundo ele, a entidade, no âmbito micro-económico da contabilidade empresarial, é o ponto de intercepção da pessoa jurídica com o conceito económico de empresa. Além disso, os conceitos de entidade contabilística, de pessoa jurídica e a sua concretização da sociedade mercantil têm evoluído de forma paralela. O postulado de entidade pode determinar não só a quem se dirige a informação contabilística, mas também o seu conteúdo.

No domínio da contabilidade pública, foi definido pela primeira vez, em diploma legal, o princípio da entidade contabilística, pelo Decreto-lei nº 232/97, de 3 de Setembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Segundo este diploma, *“constitui entidade contabilística todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o presente plano. Quando as estruturas organizativas e as necessidades de gestão e informação o requeiram, podem ser criadas subentidades contabilísticas, desde que esteja assegurada a coordenação com o sistema central”*. De acordo com esta definição podemos concluir que qualquer Instituição que elabore e preste contas segundo o POCP, ou planos sectoriais é entidade contabilística. Em Portugal, este conceito é a base para a consolidação de contas na Administração Pública. Por sua vez o Plan General de Contabilidad Pública Espanhol, diverge do preconizado em Portugal. Segundo este plano, *“constitui uma entidade contabilística todo o ente com personalidade jurídica, e orçamento próprio, que deve elaborar e prestar contas. Quando as*

*estruturas organizativas e as necessidades de gestão e informação o requeiram poderão criar-se subentidades cujo sistema contabilístico deverá estar devidamente coordenado com o sistema central'* Vela Bargues (1996:62).

De acordo com este enunciado, as condições que um organismo terá de cumprir para ser entidade pública são: a personalidade jurídica, a existência de orçamento próprio e a obrigação de prestar contas.

Na opinião de Vela Bargues (1996) a razão de incluir este princípio nos princípios contabilísticos fundamentais do Plan General de Contabilidad Pública, obedece à complexidade que adquire a própria estrutura organizativa do Estado; à influência de normas emitidas por outros organismos normalizadores no âmbito internacional anglo-saxónico; e porque se trata de um princípio que se encarrega de delimitar a entidade contabilística a que dizem respeito as contas anuais. Dado que as mesmas constituem um mesmo conjunto, este princípio não pode ser visto de forma separada numa perspectiva orçamental ou numa perspectiva a patrimonial.

Ora em Portugal, se considerarmos que apenas são entidades contabilísticas aquelas que têm personalidade jurídica, orçamento próprio e que deveriam elaborar e prestar contas segundo o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou respectivos planos sectoriais, ficariam de parte um conjunto de instituições que não cumprem estes requisitos, individual ou cumulativamente.

No domínio da contabilidade pública, em Portugal, o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação introduziu algumas inovações, nomeadamente um capítulo sobre a consolidação de contas<sup>33</sup>. De facto, até agora, em nenhum dos instrumentos de

---

<sup>33</sup> A portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação), prevê no seu art. 5.º a consolidação de contas dos grupos públicos. Considera como documentos de prestação de contas consolidadas: o relatório de gestão consolidado; o balanço consolidado; a demonstração de resultados por natureza consolidado e os anexos às demonstrações financeiras consolidadas. Como medida de assegurar mais qualidade e transparência às contas consolidadas, estas deverão ser objecto de certificação legal.

O Anteprojecto da Lei de Autonomia das Universidades Públicas Portuguesas, elaborado pelo do Conselho de Reitores das Universidades Portuguesas (CRUP), prevê no art. 21.º a prestação de contas consolidadas para as universidades, integrando as unidades orgânicas, reitorias, quando aplicável, estabelecimentos, serviços de acção social, fundações e ainda todas as demais entidades em que se verifiquem as condições de controlo. Tal como está estabelecido no POC-Educação, também aqui se identificam os documentos de prestação de contas consolidadas: o relatório de gestão consolidado; o balanço consolidado; a demonstração de resultados por natureza consolidados e os anexos às demonstrações financeiras consolidadas.

Este documento estabelece ainda, a certificação legal de contas para as contas consolidadas.

Existe ainda um documento<sup>34</sup> desta mesma lei (Lei de autonomia das Universidades Públicas Portuguesas) elaborado pelo Ministério da Ciência e do Ensino Superior (MCES), de 26/6/2003, que prevê no seu art. 18.º, a obrigatoriedade de consolidação de contas das

normalização contabilística pública constava a abordagem desta matéria. Este plano, na linha das práticas internacionais, prevê a existência de diferentes tipos de entidades: as entidades contabilísticas; as entidades informativas, e as entidades informativas governamentais.

Considera ainda que a primeira divisão assenta no tipo de responsabilidade que impende sobre os responsáveis de cada um dos tipos de entidades e, por isso mesmo, parece legítima a exigência de diferentes estádios de informação prestada; ora se é verdade que às primeiras se exige apenas a elaboração e a apresentação de contas de acordo com um modelo básico, já as segundas, pela circunstância de sobre os seus titulares impender uma responsabilidade de natureza financeira, deverá ser exigida informação de nível superior. Esse facto ainda é mais enfatizado quando nos referimos às entidades informativas governamentais às quais se exige a responsabilidade política pela aplicação dos recursos colocados à sua disposição e controlo (directo ou indirecto).

Podem encontrar-se referências neste sentido, no estudo nº 8 do IFAC (International Federation of Accounts) – “The Government Financial Reporting Entity”. Este estudo pretende responder a três questões básicas sobre a consolidação de contas: à definição do conceito de entidade informativa governamental (government financial reporting entity), de forma a elaborar informação financeira acerca de acontecimentos, transacções e entidades que podem ser incluídas na mesma entidade; às formas como as demonstrações financeiras das diferentes entidades incluídas na entidade informativa governamental podem ser agregadas<sup>34</sup>; e às implicações das diferentes definições da entidade informativa de forma a obter os objectivos da informação contabilística pública em geral, e em particular, a utilidade que podem proporcionar as demonstrações financeiras aos utilizadores.

Neste estudo, o termo “entidade” refere-se a todo o acordo legal, administrativo ou financeiro, ou outra estrutura organizacional ou parte dela que tem capacidade de utilizar

---

Universidades e os mesmos documentos de prestação de contas consolidados, tal como os preconizados no documento elaborado pelo CRUP.

Este anteprojecto não foi publicado, pelo que a reformulação da Lei de autonomia Universitária, e o “reforço” da consolidação de contas prevista no POC-Educação, não se concretizaram.

<sup>34</sup> Significa as diferentes técnicas para a consolidação de contas das entidades incluídas no conceito de entidade informativa.

recursos com o fim de atingir objectivos<sup>35</sup>. Por outro lado, as “entidades informativas” são entidades em relação às quais é razoável esperar a existência de utilizadores dependentes das suas demonstrações financeiras para medir responsabilidades e tomar decisões.

No contexto deste estudo, a definição anterior só se aplica aos diferentes níveis de “entidades informativas governamentais” (governments). Contudo, poderia ser aplicada a departamentos ou ministérios ou outras entidades que desenvolvem funções dependentes da entidade informativa governamental.<sup>36</sup>

Em relação à maior parte das entidades será fácil determinar se existem utilizadores que dependem das demonstrações financeiras para valorizar e tomar decisões acerca da afectação de recursos. Para algumas entidades é necessário considerar factores como a separação da gestão daqueles com interesse económico na entidade e se os utentes dependem da informação das demonstrações financeiras para cumprir os seus objectivos ou para a tomada de decisões. O público tem direito a conhecer a aplicação dos recursos das “entidades informativas governamentais” (governments). Por esta razão, as “entidades informativas governamentais” (governments) são entidades que deverão preparar demonstrações financeiras. Essas demonstrações financeiras deverão recolher informação dirigida a um grupo potencial de utilizadores com o objectivo de poder medir responsabilidades e tomar decisões. Isto é consistente com o ponto de vista da profissão contabilística de muitos países em que as “entidades informativas governamentais” (governments) são entidades a quem deveriam ser exigidas a preparação de demonstrações financeiras com objectivos diversos porque dispõem de importantes recursos. O uso desses recursos pode ter um impacto significativo sobre o bem-estar social e económico dos membros da comunidade, pois existe uma separação entre a gestão e a propriedade dos referidos recursos.

---

<sup>35</sup> Esta definição do IFAC, vai de encontro ao conceito preconizado pelo Australian Accounting Research Foundation (AARF), no que diz respeito à entidade administrativa.

<sup>36</sup> No contexto deste estudo, segundo Pina Martínez e Torres Pradas (2000,22), em “La consolidación de los estados financieros das entidades do sector público estatal sometidas al régimen de contabilidad pública”, existem duas formas de determinar os limites do perímetro da entidade informativa, para melhor satisfazer as necessidades de informação: incluir apenas as entidades que se financiem total ou maioritariamente pelos orçamentos públicos, ou, incluir todas as entidades que são controladas pelas entidades informativas governamentais ou são sua propriedade. No primeiro caso o perímetro da entidade informativa é determinado a partir das entidades submetidas ao regime orçamental e pelas transacções incluídas no orçamento público. Isto inclui ao nível da administração do Estado, os ministérios e outras entidades administrativas criadas por lei, excluindo as entidades não pertencentes ao sector orçamental. O segundo critério tem como referência o conceito de controlo ou propriedade. Segundo esta alternativa, o perímetro de consolidação deverá incluir todos os recursos e obrigações controlados pela entidade informativa governamental, sem atender ao tipo de entidade administrativa ou legal que se tenha criado para gerir esse recursos e obrigações.

Ainda sobre o conceito de entidade informativa, o Governmental Accounting Standards Board (GASB) statement nº 14 (1991): “The Financial Reporting Entity” refere que a entidade informativa compreende: a entidade-mãe (primary government); as organizações às quais a entidade-mãe deve prestar contas; e outras organizações para as quais a natureza e importância dos vínculos com a entidade principal sejam tais que a sua exclusão falsearia, ou tornava incompletas as demonstrações financeiras do grupo. López e Pablos (1998:274)

O Australian Accounting Research Foundation (AARF) também aborda o conceito de entidade, mas numa perspectiva económica e administrativa. No conceito de entidade económica, a entidade está sob o controlo de outra que exerce o controlo sobre todas as entidades que prosseguem objectivos comuns. A entidade administrativa estabelece-se em função dos acordos legais ou financeiros cujo objectivo é diferenciar entidades que têm capacidade de dedicar recursos ao cumprimento dos seus objectivos.

Nesta linha pronuncia-se também a Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público nº 6 – “Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização de entidades controladas”, para a qual entidade económica significa um grupo de entidades, compreendendo a entidade que controla e uma ou mais entidades controladas e reconhece que, por vezes são usados outros termos para definir a mesma, por ex. “entidade administrativa”, entidade financeira” “entidade consolidada” e grupo”.

### **2.6.2 Dificuldades na definição de grupo público**

Na falta de normas específicas e de estudos sobre o conceito de grupo público, tomaremos como referência a doutrina e as soluções apontadas no âmbito empresarial, para os grupos de empresas. Assim, numa primeira parte vamos começar por fazer uma breve resenha histórica, subjacente à problemática da definição de grupo de sociedade, aquando da elaboração da 7ª Directiva Comunitária. Posteriormente iremos debruçar-nos sobre a definição e constituição de grupo público e a problemática da sua delimitação. Importa referir que, se no âmbito empresarial, onde existe uma prática e tradição em termos de normativo, foi e continua a ser difícil chegar a uma opinião consensual sobre o conceito de



grupo, mais difícil será, em nossa opinião, que a mesma venha a ocorrer no sector público, onde as normas, sobre esta matéria são escassas.

A problemática da delimitação do conceito de grupo de sociedade começou com o processo da elaboração da 7ª directiva comunitária iniciado em 1965, com uma proposta por parte da Comissão Europeia para realizar um projecto, com vista à harmonização das práticas contabilísticas dos países membros da União Económica (UE). Em 1971, aquando da elaboração do anteprojecto desta directiva, tentou-se definir o conceito de grupo de sociedade, mas não se chegou a acordo entre as diferentes delegações nacionais. Ao longo das discussões do grupo de trabalho da Comissão Europeia constataram-se duas posições: a dos partidários e a dos seguidores.

Os partidários da corrente anglo-saxónica, consideravam grupo de empresas aquele que podia ser delimitado juridicamente, independentemente do resto das sociedades existentes, caracterizando-se pela participação de uma empresa no capital de outras.

Já os seguidores da tradição germânica optaram por delimitar ao grupo de empresas todas as sociedades que se enquadravam dentro de uma gestão comum ( direcção comum). O primeiro critério foi o que melhor colheu aceitação, tal como se tinha regulamentado na Alemanha através da Lei de Sociedades Anónimas de 1965.

Este anteprojecto, que data de 1971, *“determinava que a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas havia de recair sobre a empresa dominante, sempre que a gestão conjunta fosse exercida sobre, pelo menos, uma sociedade dependente que tivesse personalidade jurídica própria”*. Muñoz (1998:74).

Em 1973, a Comissão Europeia decidiu elaborar uma norma com vista à harmonização das práticas contabilísticas europeias em matéria de sociedades, considerando ser necessário elaborar um novo projecto, já que desde a entrega do anteprojecto de 1971, várias mudanças ocorreram na normalização contabilística.

Assim, o projecto modificado, entregue em 1974, considerava que *“deveriam estar obrigadas a elaborar contas consolidadas todo o grupo de sociedades, qualquer que fosse a sua forma jurídica, que no momento de apresentação de tais demonstrações financeiras, possuísse algum tipo de domínio sobre outras empresas ou quando exercia uma gestão única sobre as mesmas. Neste sentido, o documento Com.XI/333/74 definia a empresa*

*dependente como” (...) aquela sobre que outra sociedade, denominada dominante, podia exercer uma influência, directa ou indirecta de domínio” (Muñoz (1998:76)*

Vários foram os documentos propostos ao longo dos anos, pois a opinião dos diversos países não era consensual. Assim, e com vista a solucionar o problema da directiva, que não satisfazia a maioria dos estados membros, a Alemanha sugeriu o abandono dos termos de *influência dominante*, de *dependência* e de *grupo*, considerando que a sua definição não era necessária dentro do contexto da 7ª directiva. Seguindo esta recomendação, a comissão elaborou um documento em 1979, em que substituiu a terminologia anterior pelas concepções de “empresa mãe e filial” e eliminava a definição de grupo de sociedades. Foi desta forma que o texto definitivo da 7ª directiva, conforme hoje se conhece, não contemplou a definição de grupo.

Ainda no âmbito empresarial, o Decreto-lei nº 238/91, de 2 de Julho, transpôs para o direito português as normas de consolidação de contas estabelecidas na 7ª directiva (83/349/CEE), relativa ao direito das sociedades, aprovada pelo conselho das Comunidades Europeias em 13 de Junho de 1983, introduzindo, ainda, as alterações correspondentes no Código das Sociedades Comerciais, no Código do Registo Comercial e no Plano Oficial de Contabilidade. Este diploma, tal como a 7ª directiva, não explicita o conceito de grupo, surgindo a sua definição, de forma implícita, através da determinação das empresas consolidantes e empresas a consolidar, conforme referido nos artigos 1º e 2º respectivamente.

Contudo, existem opiniões, acerca da definição de grupo público, que poderão ir mais ou menos de encontro às posições defendidas pelos partidários da corrente anglo-saxónica, ou da tradição germânica.

Na opinião de Engrácia (1994:153) “*num sentido estrito ou próprio, designa-se por grupo de sociedades todo o conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando embora as respectivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direcção económica unitária e comum*”.

Desta definição ressalta como elemento característico da existência de grupo a unidade de direcção comum, que vai de encontro ao defendido pelos seguidores da tradição Germânica.

Segundo Silva (1998:12) “ a configuração da existência de um **grupo** e sua própria definição assenta no conceito fundamental de controlo. Existem basicamente dois tipos de controlo: o controlo legal e o controlo económico. O controlo legal é resultante da existência de participações financeiras maioritárias (quer directamente quer indirectamente) no capital social de outras empresas. O controlo económico é resultante da circunstância de existir uma direcção única ou interligada que possibilite uma gestão comum ou uniforme, por parte da empresa mãe, relativamente a participações financeiras por si detidas, ainda que minoritárias, bem como da existência de quaisquer contratos ou acordos de natureza económica que originem situações de dependência”

Ao nível do conceito de “grupo público”, é importante analisar o preconizado no estudo nº8 do IFAC que aponta diversos factores que normalmente indicam a existência de **controlo** de uma entidade por parte da entidade-mãe, nomeadamente a existência de um poder executivo que capacita a entidade-mãe de estabelecer directrizes sobre as políticas financeiras e operativas da entidade. Assim, o controlo consubstancia-se no facto da entidade-mãe ter uma ampla liberdade para destituir a maioria dos membros e possui a maioria dos direito de votos da entidade.

Daqui resulta que a ideia de controlo é um factor imprescindível para a noção de grupo. Também o Comité do sector Público da L’Ordre des Experts-Comptables, no documento sobre consolidação de contas para as colectividades locais, elaborado em 1992, reconhece como critério fundamental os seguintes tipos de controlo: exclusivo, conjunto e influência significativa.

O controlo exclusivo verifica-se quando a entidade é financiada e/ou controlada maioritariamente pelo município e existam vínculos duradouros indispensáveis para a entidade, podendo ainda verificar-se controlo quando exercido sobre uma operação de gestão por um organismo privado ou publico ligada por certos contratos.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Este aspecto é também mencionado do parágrafo 055 do estudo nº 8 do IFAC

Existe controlo conjunto quando a entidade é controlada conjuntamente com outros entes, de forma que o município consolidante não detenha ele só o poder de decisão.

A influência significativa caracteriza-se por um controlo significativo do município, mas não maioritário. López e Pablos (1998: 281)

Na opinião de Santos Peñalver (1999) a ideia de grupo ou de entidade informativa, baseia-se no conceito de responsabilidade manifestado pelo GASB 14 (Governmental Accounting Standards Board, (1991), se bem que pode ajudar a delimitação da noção de controlo.

No normativo português o único diploma que aborda a definição de grupo público é o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação, aprovado pela Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro, onde se encontra previsto um conjunto de normas relativas à consolidação de contas das Instituições dependentes do Ministério da Educação. Assim, no ponto 12.2 o grupo público é definido como sendo *“o conjunto da entidade-mãe e das entidades controladas”*; entidade-mãe *“é a entidade que controla uma ou mais entidades”*, e entidade controlada *“é uma entidade que se encontra sob o controlo de outra entidade”*<sup>28</sup>. Sendo o POC-Educação *obrigatoriamente aplicável para todos os organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sobre sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a Educação ou dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas no número anterior, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do orçamento de Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades*, podemos concluir que a noção de controlo será importante para se identificarem os grupos públicos a constituir dentro do Ministério da Educação.

O referido diploma prevê no seu artigo 4º dois tipos de grupos públicos: *as Universidades e Institutos Politécnicos, integrando, cada um deles, as suas Faculdades, Escolas, Institutos ou Unidades, Serviços de Acção Social, Fundações e ainda todas as demais entidades em que se verifiquem as condições de controlo ou sua presunção estabelecidas no capítulo 12 do anexo ao referido diploma; e as entidades contabilísticas que satisfaçam a definição de “entidade mãe” constante no capítulo 12 do anexo ao referido diploma e que,*

---

<sup>28</sup> O conceito de entidade aqui preconizado vai de encontro à definição de entidade económica defendido pelo Australian Accounting Research Foundation (AARF).

*consequentemente, tenham o poder de estabelecer políticas financeiras e/ou operacionais de outras entidades, denominadas por “entidades controladas”.*

Um conceito semelhante ao de grupo público preconizado no POC-Educação é o conceito de **Entidade Económica** previsto na norma internacional nº 6 do IFAC: *“O termo “entidade económica” é usado nesta Norma para definir, para fins de relato financeiro, um grupo de entidades que compreendem a entidade que controla e quaisquer entidades controladas. Outros termos algumas vezes usados para definir uma entidade económica incluem “entidade administrativa”, “entidade financeira”, “entidade consolidada” e “grupo”. Uma entidade económica pode incluir entidades tanto com objectivos de política social como comerciais. Por exemplo, um departamento de habitação governamental pode ser uma entidade económica que inclua entidades que proporcionem alojamento por um débito nominal, bem como entidades que proporcionem acomodação numa base comercial.”*

Sobre esta matéria consideramos de toda a importância definir o conceito de perímetro de consolidação e as respectivas entidades que irão integrar o mesmo.

### **2.6.3 Dificuldades da constituição do perímetro de consolidação de grupo público**

Conforme mencionado anteriormente, a *Ordre des Experts-Comptables* considera a existência de controlo como critério fundamental para a consolidação de contas. Este poderá, também, ser o ponto-chave para a delimitação do perímetro de consolidação. Assim, o nível de controlo será apreciado numa perspectiva de controlo de direito, controlo contratual e controlo de facto. As entidades consolidantes que entram no perímetro podem ser classificadas em função da intensidade do controlo exercido pela colectividade (critério principal) e da dificuldade que estas poderão ter com a consolidação das contas da colectividade (critério secundário). Isto significa que, se uma entidade tiver dificuldade em consolidar as suas contas com as da colectividade, estas poderão ser excluídas da consolidação.

De certa forma este último critério está plasmado no normativo português no que se refere à exclusão de consolidação da óptica empresarial. Efectivamente, o artigo 4º do Decreto-Lei

nº 238/91, de 2 de Julho<sup>39</sup>, refere que *“sempre que uma ou várias empresas a incluir na consolidação exerçam actividades de tal modo diferentes que a sua inclusão das demonstrações financeiras consolidadas seria compatível com o objectivo fixado no ponto nº 13.2.2 das normas de consolidação de contas (...)”*

### **Controlo e presunção de controlo**

Segundo a *Ordre des Experts-Comptables* o exercício do controlo pode ser exercido a diferentes níveis: o controlo exclusivo e total de direito sobre entidades sem personalidade jurídica; o controlo exclusivo e total de direito sobre entidades dotadas de personalidade jurídica e o controlo exclusivo de direito ou de facto sobre entidades dotadas de personalidade jurídica.

O controlo exclusivo é de direito quando a colectividade detenha a maioria dos direitos de voto da entidade consolidante. O controlo exclusivo é de facto quando a colectividade detenha entre a 40% e 50% dos direitos de voto e tenha nomeado os órgãos de direcção da entidade consolidante durante pelo menos dois anos consecutivos; quando a colectividade tenha o poder de nomear a maioria dos membros dos órgãos de direcção; quando a colectividade participa no financiamento de exploração da entidade consolidante, em mais de 50%, quer em termos da quantidade total dos recursos, ou em termos de transferências ou subsídios e quando a participação acima referida representa entre 40% e 50%, e a colectividade tenha nomeado os órgãos de direcção da entidade durante pelo menos dois anos consecutivos, salvo se outra colectividade detenha já o controlo exclusivo de direito (López e Pablos, 1998:282).

Ainda segundo a *Ordre des Experts-Comptables*, o perímetro de consolidação pode variar: poderá aumentar por criação de novas entidades, ou superação do limite; poderá diminuir com o desaparecimento de uma entidade antes consolidada, ou diminuição do limite ou ainda por reestruturação interna. Não podemos é esquecer que quando haja modificações no perímetro de consolidação deverá haver uma informação no anexo e eventualmente uma justificação das respectivas causas.

---

<sup>39</sup> Decreto-lei que transpõe para o direito interno as normas de consolidação de contas previstas na 7ª directiva (83/349/CEE) relativa ao direito das sociedades.

O Estudo nº 8 do IFAC reconhece uma série de factores que indicam a existência de controlo de uma entidade por parte da “entidade informativa governamental”. Contudo, recentemente, foi emitido um documento sobre “demonstrações financeiras consolidadas”, onde reconhece que, na relação entre entidades, presume-se que existe controlo, quando existe pelo menos uma das seguintes condições de domínio (ou de poder) e uma das condições de resultado. A presunção de controlo só pode ser refutada quando existe evidência clara de que o controlo está a ser exercido por outra entidade.

Segundo este estudo, existem *condições de poder* quando uma entidade detém directa ou indirectamente através de entidades controladas a propriedade ou a maioria de votos de outra entidade; detém o poder, garantido por legislação, de nomear ou cessar a maioria dos membros do órgão da “entidade informativa governamental” de outra entidade; detém o poder sobre a maioria dos direitos de voto na outra entidade.

Existem *condições de resultado* quando a entidade tem o poder de dispor de parte dos activos/ activos financeiros da outra entidade e o poder de dissolver a outra entidade e obter um nível significativo do seu valor de liquidação.

Podem não se verificar uma ou mais condições expressas anteriormente, mas podem existir factores que, individual ou colectivamente, vão indicar a existência de controlo, no que diz respeito às *condições de domínio* e às *condições de resultado*.

Neste caso, as condições de domínio verificam-se quando a entidade: detem capacidade para vetar os orçamentos operativos ou de capital de outra entidade; tem capacidade de vetar, anular, ou modificar as decisões do órgão da “entidade informativa governamental” de outra entidade; tem capacidade de aprovar os salários, contratar ou cessar os cargos de direcção de outra entidade; dispõe de uma quota significativa da outra entidade que lhe confere o direito de dirigir as suas políticas operativas e financeiras e ainda o mandato da outra entidade estar estabelecido e limitado pela legislação.

No que diz respeito às *condições de resultado*, a entidade deve: ter direitos directa ou indirectamente sobre os activos líquidos /activos líquidos financeiros da outra entidade, com o direito contínuo de aceder aos mesmos; ter o direito a um nível significativo dos activos líquidos /activos líquidos financeiros no caso de liquidação ou outro tipo de distribuição; ser capaz de fazer que a outra entidade coopere no seu lucro e seus objectivos e estar exposta à responsabilidade subsidiária da outra entidade.

De acordo com a IPSAS 6, demonstrações financeiras consolidadas e contabilização de entidades controladas, para os fins de relato financeiro, o controlo provém do poder de uma entidade gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade e não exige necessariamente que uma entidade detenha uma maioria accionista ou outro interesse de capital próprio na outra entidade. Analogamente, a existência de controlo não exige que uma entidade tenha responsabilidade pela gestão.

Daqui resulta que entre duas ou mais entidades podem existir condições de poder ou de resultado.

Para melhor se enquadrar esta problemática, optamos por elaborar um documento comparativo, a seguir identificado, onde se estabelece o paralelismo existente entre o preconizado nesta norma e no disposto do POC-Educação, quer quanto às condições de poder ou de resultado, quer quanto à presunção de condições de poder e de resultado.

IPSAS 6	POC-Educação
<b><i>Condições de Poder</i></b>	<b><i>Condições de poder</i></b>
<i>a) A entidade tem, directa ou indirectamente através de entidades controladas, posse de uma maioria do interesse de voto na outra entidade;</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>a entidade tenha, directa, ou indirectamente através de entidades controladas, a maioria dos votos de outra entidade;</i></li></ul>
<i>b) A entidade tem o poder, quer concedido por ou exercido dentro da legislação existente, de designar ou de remover a maioria dos membros do órgãos de gestão da outra entidade;</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>a entidade tenha o poder, face aos estatutos ou à legislação vigente, de designar, homologar a designação, ou destituir a maioria dos membros da administração de outra entidade;</i></li></ul>
<i>c) A entidade tem o poder de propor, ou de regular a distribuição de, uma maioria dos votos que provavelmente são distribuídos numa assembleia geral de outra entidade;</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>a entidade tenha o poder de seleccionar, ou regular a selecção de, a maioria dos votos que sejam provavelmente seleccionados numa assembleia geral de outra entidade;</i></li></ul>
<i>d) A entidade tem o poder de distribuir a maioria de votos em assembleias do conselho de directores ou órgão de gestão equivalente.</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>a entidade detenha a maioria dos direitos de voto de outra entidade (onde a propriedade esteja estabelecida sob a forma de quotas, acções ou qualquer outra estrutura similar de capital).</i></li></ul>
	<i>Aos direitos de voto, de designação e de destituição da “entidade-mãe” devem ser adicionados os direitos de qualquer entidade filial e os das filiais desta.</i>



IPSAS 6	POC-Educação
<p><b>Condições de benefício</b></p> <p>a) A entidade tem o poder de dissolver a outra entidade e de obter um nível significativo dos benefícios económicos residuais ou suportar obrigações significativas. Por exemplo, a condição de benefício pode ser satisfeita se uma entidade tiver responsabilidade quanto aos passivos residuais de uma outra entidade;</p> <p>b) A entidade tem o poder de extrair distribuições de activos a partir da outra entidade, e/ou pode estar responsável por determinadas obrigações da outra entidade.</p>	<p><b>Condições de resultado</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• a entidade tenha o poder de exigir a distribuição de activos de outra entidade;</li> <li>• a entidade tenha o poder de dissolver a outra entidade e obter um nível significativo de benefícios económicos residuais.</li> </ul>

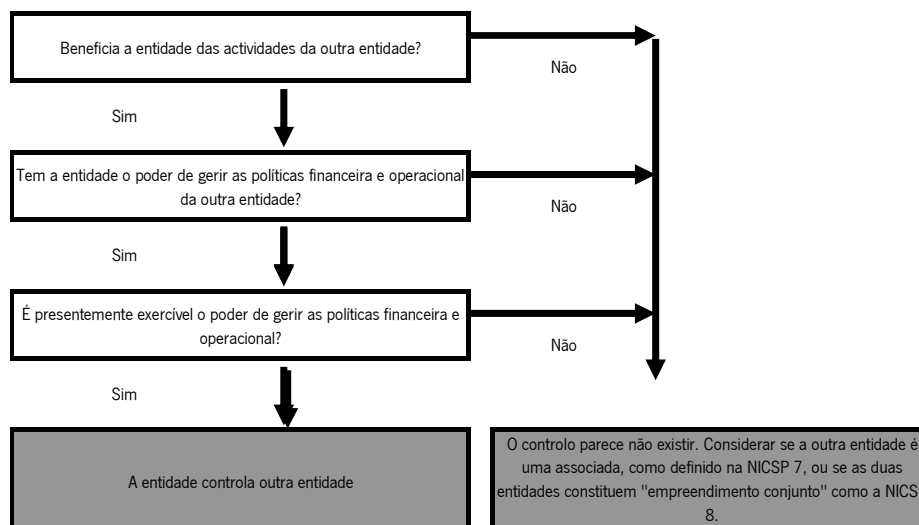
Quando uma, ou mais circunstâncias descritas acima não existam, os factores seguintes, de forma individual ou colectivamente, são indicativos da existência de controlo (presunção de controlo):

IPSAS 6	POC-Educação
<p><b>Indicadores de poder</b></p> <p>a) A entidade tem a capacidade de vetar orçamentos operacionais e de capital da outra entidade;</p> <p>b) A entidade tem a capacidade de vetar, derrogar ou modificar as decisões do órgão de gestão da outra entidade;</p> <p>c) A entidade tem a capacidade de aprovar a contratação, recondução e remoção de pessoal importante da outra entidade;</p> <p>d) O mandato da outra entidade está estabelecido e limitado pela legislação;</p> <p>e) A entidade detém uma "golden share" ou (ou equivalente) na outra entidade que confere direitos para gerir as políticas financeira e operacionais dessa outra entidade.</p>	<p><b>Condições de poder</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• a entidade tenha a possibilidade de vetar os orçamentos correntes e/ou de capital de outra entidade;</li> <li>• a entidade tenha a possibilidade de vetar, derrogar ou modificar as decisões do órgão de administração de outra entidade;</li> <li>• a entidade tenha a possibilidade de aprovar os quadros, re-afectar ou remover o pessoal chave de outra entidade;</li> <li>• o mandato da outra entidade é estabelecido e limitado pela legislação;</li> <li>• a entidade possua uma participação privilegiada ("golden share"), na outra entidade que lhe confere direitos de administração das políticas financeiras e operacionais da outra entidade.</li> </ul>

IPSAS 6	POC-Educação
<p><b>Indicadores de benefício</b></p> <p>a) A entidade detém título directo ou indirecto ao activo líquido/capital próprio da outra entidade com um direito permanente ao acesso deste;</p> <p>b) A entidade tem o direito a um nível significativo do activo líquido/capital próprio da outra entidade no caso de uma liquidação ou numa distribuição que não seja uma liquidação;</p> <p>c) A entidade é capaz de dirigir a outra entidade para cooperar com ela na consecução dos seus objectivos;</p> <p>d) A entidade está exposta aos passivos residuais da outra entidade.</p>	<p><b>Condições de resultado:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a entidade detenha, directa ou indirectamente, a titularidade dos activos líquidos de outra entidade conjuntamente com o direito de livre acesso aos mesmos;</li> <li>a entidade tenha o direito a um nível significativo de activos líquidos de outra entidade em caso de liquidação ou de qualquer outro tipo de distribuição;</li> <li>a entidade tenha a capacidade de levar outra entidade a cooperar no alcance dos seus próprios objectivos;</li> </ul> <p>a entidade seja responsável subsidiária dos passivos de outra entidade.</p>

Da conjugação dos aspectos determinantes para a existência de controlo, esta norma apresenta, em diagrama, os passos básicos a seguir para o reconhecimento do mesmo.

Figura 6 - Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público nº6



Fonte: Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público nº6, tradução da OROC.

Do diagrama acima, podemos concluir que, para fins de estabelecer o controlo, a entidade controladora necessita de beneficiar das actividades de outra entidade. Ao examinar o relacionamento entre duas entidades, presume-se que existe controlo quando, pelo menos, uma das condições de poder, e uma das condições de benefício existe. Quando uma ou mais das condições de poder ou benefício não existirem, os indicadores de poder ou benefício são provavelmente, quer individual ou colectivamente, indicativos da existência de controlo. Para fins de relato financeiro, o controlo provém do poder de uma entidade gerir políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade e não exige necessariamente que uma entidade detenha uma maioria de accionistas ou outro interesse de capital próprio de outra entidade. O poder de controlar tem de ser exercível no presente. O poder de controlo não é exercível no presente se exigir alteração da legislação ou a renegociação de acordos a fim de ser eficaz. Este aspecto deve ser distinguido do facto de a existência do poder de controlar uma outra entidade não estar dependente da probabilidade ou possibilidade desse poder ser exercido. Se tudo isto se manifestar, então a entidade controla outra entidade, caso contrário o controlo não existe e considera-se que a outra entidade é uma associada, aplicando-se para o efeito a IPSAS 7, ou que as duas entidades constituem um empreendimento conjunto, e nesse caso aplica-se o disposto na IPSAS 8.

### **Delimitação das entidades a consolidar**

Uma entidade mãe que tenha de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas deve consolidar todas as entidades por si controladas, nacionais ou estrangeiras, a menos que a alguma, ou a algumas delas sejam aplicáveis as disposições de exclusão.

*Conforme o preconizado no POC – Educação no seu ponto 12.4.3, a “entidade-mãe” fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data a que se referem as suas demonstrações financeiras, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapassar dois ou três limites: total do Balanço – 5 milhões de euros; total dos proveitos – 10 milhões de euros e número de trabalhadores utilizados – 250.*

*Quando tenha deixado de se ultrapassar dois dos limites definidos anteriormente, este facto não produz efeitos, em termos de aplicação da dispensa aí referida, senão quando se verifique durante dois exercícios consecutivos.*

São várias as situações previstas neste diploma que podem levar a excluir uma ou várias entidades do perímetro de consolidação.

Assim, tendo em consideração o princípio da materialidade e com base numa análise custo-benefício, uma entidade pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados da entidade-mãe. Por outro lado, caso existam duas ou mais entidades individualmente não materiais, mas que em conjunto o sejam, então devem ser incluídas na consolidação. Estamos assim perante a exclusão com base na dimensão.

Podem também ser excluídas da consolidação as entidades (unidades orgânicas com autonomia financeira) que exerçam uma actividade de tal modo diferente que a sua inclusão nas demonstrações financeiras consolidadas seja incompatível com o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados da entidade.

Trata-se de uma disposição em que a exclusão se baseia na natureza da actividade desenvolvida pela entidade – filha.

Caso se verifique a utilização da possibilidade de exclusão da consolidação exige-se que a contabilização do investimento nas entidades excluídas seja efectuado de modo análogo ao que é seguido para as participações em associadas, isto é, que seja utilizado o método da equivalência patrimonial em tal contabilização.

#### **2.6.4 Dificuldades da consolidação orçamental**

Os problemas derivados da consolidação orçamental prende-se essencialmente, na nossa opinião, com as eliminações das operações recíprocas efectuadas entre as várias entidades, nomeadamente: as transferências e subsídios correntes e de capital; compras; vendas e prestação de serviços.

No normativo Português, o POC-Educação recomenda a elaboração do mapa de fluxos de caixa consolidados, que é elaborado na óptica orçamental.

Numa perspectiva macroeconómica, existe ainda, a conta geral do Estado consolidada, mas que não prevê estas eliminações, sendo uma mera agregação de dados.

No caso espanhol, já existe regulamentação nesta matéria, mais concretamente para a administração local. *“O RD 500/1990 dedica a secção terceira à consolidação, cujo processo deverá seguir os seguintes passos:*

- a) deverão harmonizar-se os orçamentos dos organismos autónomos e os documentos previsionais das sociedades mercantis com o orçamento da própria entidade*
- b) deverão efectuar-se as eliminações das operações internas: transferências, subsídios, operações de capital ou participações em receitas e outras de natureza similar”.* Dodero Jordán e Calleja Pascual (1998:303)

A norma de consolidação obriga a elaborar os seguintes documentos, Dodero Jordán e Calleja Pascual (1998):

- documento de previsão da conta de resultados
- documento dos investimentos realizadas durante o exercício
- documento das fontes de financiamento dos investimentos
- orçamento de despesas adaptado à estrutura da administração local
- orçamento de receitas adaptado à estrutura da administração local
- detalhe das reclassificações efectuadas para harmonizar as estruturas

Uma vez obtidos os documentos orçamentais a consolidar, a norma estabelece quais são as operações a eliminar sempre que estas afectem as operações entre a entidade, os seus organismos autónomos e as suas sociedades mercantis:

- Transferências correntes e de capital, qualquer que seja a sua obrigação económica e a sua definição
- Despesas e receitas relacionadas com pessoal
- Compra e venda de bens correntes e de capital
- Prestação de serviços
- Contribuições locais e preços públicos ou privados exigidos pelas entidades cujos orçamentos se consolidem
- Outras receitas e despesas de natureza similar

Ao documento de consolidação deverá obrigatoriamente juntar-se o desdobramento das operações internas objecto das eliminações referidas anteriormente.

Segundo Doderó Jordán e Calleja Pascual (1998), existe um problema que deverá superar-se na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas: as operações de natureza extra-orçamental, que não se deverão reflectir nas demonstrações financeiras consolidadas.

**PARTE B – ESTUDO EMPÍRICO**





## **CAPÍTULO 3 – Estudo empírico sobre as práticas de consolidação de contas nas Instituições do Ensino Superior Público**

### **3.1 Objectivos da pesquisa e população de análise**

Da análise da literatura efectuada até ao momento, parece-nos que o normativo português, no que se refere ao sector público, poderá ainda ter algumas lacunas. Como vimos, no que se refere à consolidação de contas, as normas são muito idênticas às preconizadas para o sector privado.

No que respeita ao conceito de entidade contabilística e constituição de grupos públicos (nomeadamente a constituição do perímetro de consolidação de grupo público) verificam-se ainda algumas dificuldades. O POC-Educação é o único plano público que prevê a constituição de dois grupos públicos<sup>40</sup> distintos:

- a) *“As Universidades e Institutos Politécnicos, integrando, cada um deles, as suas Faculdades, Escolas, Institutos ou Unidades, Serviços de Acção Social, Fundações e ainda todas as demais entidades em que se verifiquem as condições de controlo ou sua presunção estabelecidas no capítulo 12 do anexo ao presente diploma;*
- b) *As entidades contabilísticas que satisfaçam a definição de “entidade mãe” constante no capítulo 12 do anexo ao presente diploma e que, consequentemente, tenham o poder de estabelecer políticas financeiras e/ou operacionais de outras entidades, denominadas por “entidades controladas””.*

Foi a este propósito que elaboramos este estudo empírico. Mas, sendo o POC-Educação aplicável *“a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação”*, bem como aos *organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública (...)*” e integrando o Ministério da Educação o ensino superior e não superior, iremos debruçar-nos apenas sobre o ensino superior, mais concretamente sobre as Universidades e Institutos Politécnicos Públicos.

---

<sup>40</sup> Os restantes planos sectoriais ainda não prevêem a constituição de grupos públicos, embora a nova Lei das Finanças Locais, Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, estipule no seu artº46º que *“as contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local devem incluir as contas consolidadas...”* ou seja, neste caso é considerado grupo público, as autarquias juntamente com os serviços municipalizados e as entidades onde participem na totalidade (100%).

<sup>41</sup> Na altura da publicação da Portaria, o Ministério da Educação, englobava o ensino superior e não superior, o que actualmente se encontra dividido entre dois Ministérios.

Assim, com este estudo pretendemos verificar:

1. qual o grau de implementação do POC-Educação, quais os grupos públicos que efectuaram a consolidação de contas e quais os métodos que adoptaram para essa consolidação, pois todas as entidades que estão obrigadas a implementar o POC-Educação são entidades contabilísticas.
2. para as entidades que não implementaram o POC-Educação ou que não procederam à consolidação de contas, pretendemos analisar quais os principais motivos da sua não implementação.

Para o efeito foram elaborados dois questionários: um destinado às entidades-mãe, ou seja a todas as universidades e politécnicos e outro questionário destinado às unidades orgânicas dessas entidades mãe.

### **3.1.1 Objectivos da pesquisa**

No âmbito da população referida, a pesquisa em causa tem como objectivos específicos determinar:

- Como é constituído o universo dos grupos públicos (universidades e politécnicos), nomeadamente no que se refere à autonomia das unidades orgânicas, participação em fundações, participações em empresas e em associações;
- Se a entidade-mãe (universidades ou politécnicos) já implementou o POC-Educação e em que vertentes (orçamental, patrimonial ou analítica) o fez;
- Nos casos em que a entidade-mãe implementou a contabilidade patrimonial, pretende-se saber se o imobilizado foi inventariado na totalidade;
- Quantas unidades orgânicas, das entidades-mãe, implementaram o POC-Educação;
- Qual o grau de dificuldade de implementação do POC-Educação;
- Se a entidade-mãe procedeu à consolidação de contas ou quando prevê a sua implementação;
- Em caso afirmativo, em que ano foi iniciada a consolidação de contas, quais as ópticas em que as consolidou, quais os métodos adoptados e ainda avaliação do processo de consolidação;

- No que diz respeito às unidades orgânicas pretende-se analisar o grau de implementação do POC-Educação, as principais dificuldades de implementação, e em caso da não implementação, quais os motivos desse atraso.

### **3.1.2 População de análise**

A população pode-se definir “*como um conjunto de indivíduos ou objectos que apresentam características em comum*” (Reis, 1996), ou dito de outra forma, “*o conjunto de indivíduos observáveis numa dada situação ou experiência toma o nome de população ou Universo.*” (Mello, 1997).

Assim, sendo o nosso objectivo analisar as práticas de consolidação de contas nas Instituições do Ensino Superior Público, a população envolve dois tipos de entidade:

- a) por um lado, as universidades e politécnicos públicos que consideramos como entidades-mãe (EM) e,
- b) por outro, as unidades orgânicas com autonomia financeira dessas universidades e politécnicos.

Ou seja todas as entidades obrigadas à consolidação de contas.

No quadro abaixo, poderemos analisar de uma forma mais detalhada a população:

Quadro 3 - Análise da População estudada

<b>População</b>				
Universidades/Politécnicos	Entidades Mãe	Unidades orgânicas c/ autonomia financeira		
		Escolas/faculdades	SAS	Total
Universidade de Coimbra	1	2	1	3
Universidade de Lisboa	1	12	1	13
Universidade de do Porto	1	17	1	18
Universidade de Técnica de Lisboa	1	7	1	8
Universidade de Nova de Lisboa	1	10	1	11
Universidade de Aveiro	1	1	1	2
Universidade do Minho	1	0	1	1
Universidade de Évora	1	0	1	1
Universidade dos Açores	1	0	1	1
Universidade do Algarve	1	9	1	10
Universidade dos Trás -os-Montes e Alto Douro	1	0	1	1
Universidade da Beira Interior	1	0	1	1
Universidade da Madeira	1	0	1	1
Instituto Politécnico de Beja	1	4	1	5
Instituto Politécnico de Bragança	1	1	1	2
Instituto Politécnico de Castelo Branco	1	5	1	6
Instituto Politécnico de Coimbra	1	5	1	6
Instituto Politécnico da Guarda	1	4	1	5
Instituto Politécnico de Leiria	1	4	1	5
Instituto Politécnico de Lisboa	1	8	1	9
Instituto Politécnico de Portalegre	1	4	1	5
Instituto Politécnico de Santarém	1	6	1	7
Instituto Politécnico de Setúbal	1	3	1	4
Instituto Politécnico de Tomar	1	0	1	1
Instituto Politécnico de Viana do Castelo	1	0	1	1
Instituto Politécnico de Viseu	1	4	1	5
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave	1	0	0	0
Instituto Politécnico do Porto	1	5	1	6
<b>TOTAIS</b>	<b>28</b>	<b>111</b>	<b>27</b>	<b>138</b>

### **3.2 A metodologia**

Após análise da população inerente à pesquisa em causa, iremos de seguida relatar como se procedeu ao desenvolvimento dessa mesma pesquisa.

O trabalho de campo orientou-se por um inquérito postal<sup>42</sup> com base num questionário acompanhado de uma carta de apresentação, conforme se evidencia em apêndice (apêndice I).

Optamos pela técnica do questionário por entendermos que esta seria a forma mais eficiente e rápida para atingir os nossos objectivos.

A construção do questionário orientou-se pelos objectivos estabelecidos em supra, proporcionando, no que diz respeito ao questionário da entidade-mãe, quatro domínios fundamentais de informação:

- Caracterização da entidade (questões 1 e 2);
- Grau de implementação do POC-Educação e respectiva avaliação (questões 3 a 7);
- Grau de implementação de consolidação de contas e respectiva avaliação (questões 8 a 16);
- Avaliação da importância do ROC e TOC (questões 17 a 19).

No que diz respeito ao questionário das unidades orgânicas, pretende-se:

- Caracterização da entidade (questão 1);
- Grau de implementação do POC-Educação e respectiva avaliação (questões 2 a 6);
- Avaliação da importância do ROC e TOC (questões 7 a 9).

---

<sup>42</sup> Enviado em Dezembro de 2004, com respostas até Julho de 2005.

### **3.3 A amostra: constituição e caracterização**

A amostragem pode definir-se como o conjunto de procedimentos através dos quais se selecciona uma amostra de uma população. Podemos considerar dois tipos de amostragem: probabilística ou não probabilística.

A amostragem probabilística é o procedimento em que todos os elementos da população têm uma probabilidade conhecida e superior a zero de integrar a amostra.

A amostragem não probabilística é aquela em que existem elementos da população com probabilidade nula de fazerem parte da amostra. Esta pode ser de dois tipos: a amostragem intencional, que é uma amostragem não probabilística subordinada a objectivos específicos do investigador, e a amostragem não intencional, que é uma amostragem não probabilística regida por critérios de conveniência e/ou de disponibilidade dos inquiridos.

No nosso trabalho o processo de amostragem enquadra-se no caso das amostragens probabilísticas, já que ao realizar o inquérito a toda a população (universidades e politécnicos), os seus elementos têm uma probabilidade diferente da de zero de virem a pertencer à amostra.

A amostra é *“um segmento da população em estudo, recolhida com os objectivos de estimarem certas características desconhecidas da população”* Reis (1996:43).

No presente trabalho a amostra é constituída pelas entidades que responderam ao questionário, sendo a decisão dessa resposta exclusivamente dessas entidades.

A amostra recolhida pode considera-se como probabilística e casual<sup>43</sup>, na medida em que não foi alvo de nenhum processo de selecção pré-especificado. Estando na presença de uma amostra casual, são válidos todos os métodos de inferência estatística clássica que permitem generalizar os resultados da amostra para a população.

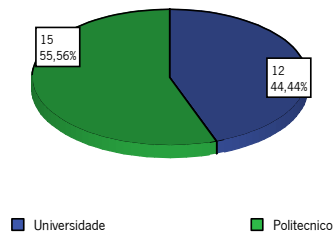
---

<sup>43</sup> “Amostragem casual simples é um processo de selecção em que cada elemento da população tem igual probabilidade de pertencer a amostra. Todos os elementos da população devem ser listados e numerados a fim de se sortear os elementos que farão parte da amostra.” (<http://meusite.mackenzie.com.br/raquelc/DEFINICOESMAT.pdf>)

“Quando as  $n$  variáveis aleatórias observadas, componentes do vector  $(X_1, X_2, \dots, X_n)$ , são independentes e identicamente distribuídas – diz que se trata de uma amostragem casual.” Murteira e outros (2002:277)

Na população entidades-mãe existem 13 universidades e 15 politécnicos, o que perfaz um total de 28 entidades. Deste total, responderam ao nosso questionário 27 entidades, o que corresponde a uma amostra de 96,43%, sendo 55,56% das universidades e 44,44% dos politécnicos, conforme o gráfico e quadro abaixo.

Gráfico 1 – Caracterização da amostra das entidades – mãe (EM)



Quadro 4 - Caracterização da população e amostra das entidades-mãe e unidades orgânicas

Entidades-Mãe		Unidades orgânicas c/ autonomia financeira (Universidades e Politécnicos)					
População	Amostra	População			Amostra		
		Escolas / faculdades	SAS	Total	Escolas / faculdades	SAS	Total
28	27	111	27	138	72	19	91
<b>Amostra (% Respostas)</b>	<b>96,43%</b>				<b>Amostra (% Respostas)</b>		<b>65,94%</b>

Da população unidades orgânicas com autonomia financeira, existem 71 unidades nas universidades (58 faculdades e 13 serviços de acção social) e 67 unidades nos politécnicos (53 escolas e 14 serviços de acção social). Isto perfaz um total de 138 unidades orgânicas com autonomia administrativa e financeira. Desta população, dispomos de 91 respostas, o que corresponde a uma amostra (taxa de respostas) de 65,94%.

Consideramos que a taxa de resposta é bastante aceitável, garantindo-se desta forma uma boa representatividade da população em análise.

Apresentaremos de seguida, a distribuição da população e o número de respostas obtidas.

Quadro 5 - Distribuição absoluta do número de entidades-mãe e unidades orgânicas: caso das universidades

Universidades	Entidades Mãe		Unidades orgânicas c/ autonomia financeira					
	População	Amostra / Respostas	População			Amostra/Respostas		
			Escolas/faculdades	SAS	Total	Escolas / faculdades	SAS	Total
Universidade de Coimbra	1	1	2	1	3	2	1	3
Universidade de Lisboa	1	1	12	1	13	11	1	12
Universidade de do Porto	1	1	17	1	18	15	1	16
Universidade de Técnica de Lisboa	1		7	1	8	0	0	0
Universidade de Nova de Lisboa	1	1	10	1	11	6	1	7
Universidade de Aveiro	1	1	1	1	2	1	1	2
Universidade do Minho	1	1	0	1	1	0	1	1
Universidade de Évora	1	1	0	1	1	0	0	0
Universidade dos Açores	1	1	0	1	1	0	1	1
Universidade do Algarve	1	1	9	1	10	0	0	0
Universidade dos Trás -os-Montes e Alto Douro	1	1	0	1	1	0	0	0
Universidade da Beira Interior	1	1	0	1	1	0	1	1
Universidade da Madeira	1	1	0	1	1		1	1
<b>TOTAL</b>	<b>13</b>	<b>12</b>	<b>58</b>	<b>13</b>	<b>71</b>	<b>35</b>	<b>9</b>	<b>44</b>
<b>% RESPOSTAS</b>		<b>92,31%</b>						<b>61,97%</b>

No que diz respeito às entidades-mãe, das 13 universidades existentes apenas uma não respondeu ao nosso inquérito, obtendo-se desta forma 92,31% de respostas.

No que diz respeito às unidades orgânicas com autonomia financeira, das 71 unidades existentes das universidades (incluindo serviços de acção social), responderam 44 unidades, o que corresponde a uma taxa de respostas de 61,97%.



Quadro 6 - Distribuição absoluta do número de entidades-mãe e unidades orgânicas: caso dos politécnicos

Institutos Politécnicos	Entidades Mãe		Unidades orgânicas c/ autonomia financeira					
	População	Amostra / Respostas	População			Amostra/ Respostas		
			Escolas / faculdades	SAS	Total	Escolas / faculdades	SAS	Total
Instituto Politécnico de Beja	1	1	4	1	5	3	0	3
Instituto Politécnico de Bragança	1	1	1	1	2	1	1	2
Instituto Politécnico de Castelo Branco	1	1	5	1	6	5	1	6
Instituto Politécnico de Coimbra	1	1	5	1	6	5	1	6
Instituto Politécnico da Guarda	1	1	4	1	5	2	1	3
Instituto Politécnico de Leiria	1	1	4	1	5	3	1	4
Instituto Politécnico de Lisboa	1	1	8	1	9	6	1	7
Instituto Politécnico de Portalegre	1	1	4	1	5	4	1	5
Instituto Politécnico de Santarém	1	1	6	1	7	0	0	0
Instituto Politécnico de Setúbal	1	1	3	1	4	3	1	4
Instituto Politécnico de Tomar	1	1	0	1	1	0	0	0
Instituto Politécnico de Viana do Castelo	1	1	0	1	1	0	1	1
Instituto Politécnico de Viseu	1	1	4	1	5	0	0	0
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave	1	1	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico do Porto	1	1	5	1	6	5	1	6
<b>TOTAL</b>	<b>15</b>	<b>15</b>	<b>53</b>	<b>14</b>	<b>67</b>	<b>37</b>	<b>10</b>	<b>47</b>
<b>% RESPOSTAS</b>		<b>100,00%</b>						<b>70,15%</b>

Dos 15 politécnicos existentes todos responderam, obtendo-se desta forma 100% de respostas.

No caso das unidades orgânicas com autonomia financeira, das 67 existentes, responderam 47, o que representa uma taxa de respostas de 70,15%.

### **3.4 Resultados do estudo**

Uma vez caracterizada a amostra, iremos analisar e interpretar a informação resultante das respostas dadas ao questionário pelas entidades-mãe e pelas unidades orgânicas.

Quanto à metodologia de apresentação destes resultados, recorreu-se à utilização de gráficos, porque consideramos que desta forma a informação pode ser mais facilmente entendida, analisada e comparada.

#### **3.4.1 Grau de implementação do POC-Educação nas entidades mãe**

Do total da nossa amostra, 66,67% das universidades e politécnicos implementaram a contabilidade orçamental e patrimonial, mas apenas 18,52% implementaram na totalidade o POC-Educação.

Gráfico 2 – Grau de implementação do POC-Educação das universidades e politécnicos

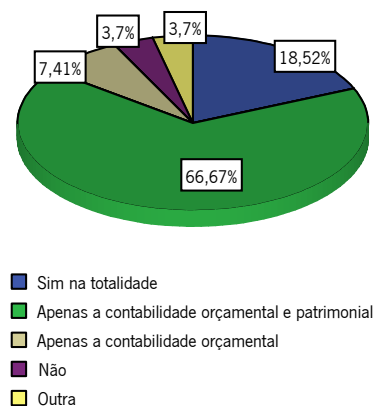
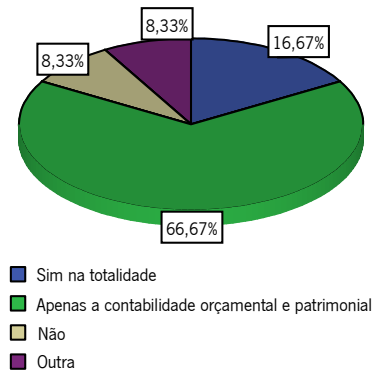


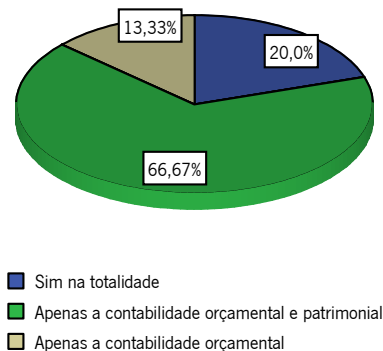
Gráfico 3 – Grau de implementação do POC-Educação das universidades



A realidade das universidades não é muito diferente dos politécnicos.

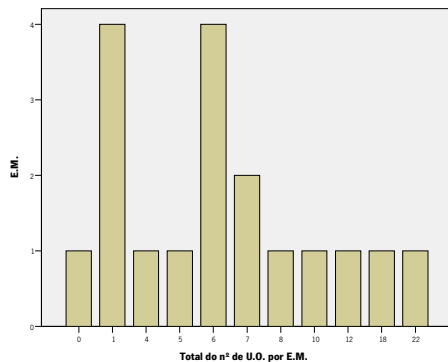
Nas universidades 16,67% já implementaram a totalidade do POC-Educação, enquanto nos politécnicos 20% implementaram a totalidade.

Gráfico 4 – Grau de implementação do POC-Educação dos politécnicos



Nas universidades 8,33% não implementaram o POC-Educação, o que não acontece nos politécnicos, nos quais 13,33% apenas têm a contabilidade orçamental implementada.

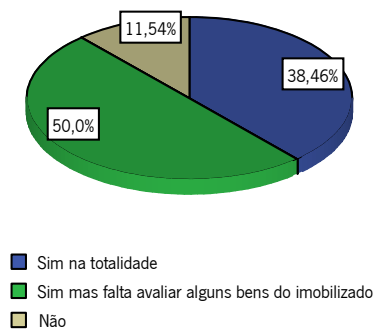
Gráfico 5 – Relação do grau de implementação do POC-Educação nas EM com o nº de unidades orgânicas



O grau de implementação do POC-Educação (apenas a contabilidade orçamental e patrimonial) está directamente relacionado com a quantidade de unidades orgânicas. Quanto maior o número de unidades orgânicas, menor é o grau de implementação do POC-Educação. Apenas existe uma entidade-mãe, com 22 unidades orgânicas que implementou a contabilidade orçamental e patrimonial.

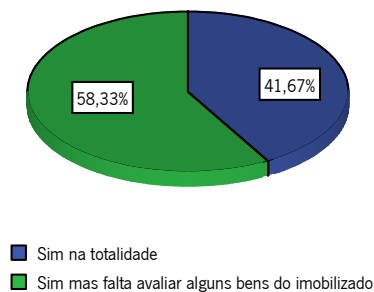
**Das universidades e politécnicos que já implementaram o POC-Educação**, em 50% o imobilizado está registado na contabilidade, mas falta avaliar alguns bens do imobilizado. Apenas 11,54% dizem não ter registado na contabilidade os bens do imobilizado.

Gráfico 6 – Grau de contabilização do imobilizado nas universidades e politécnicos



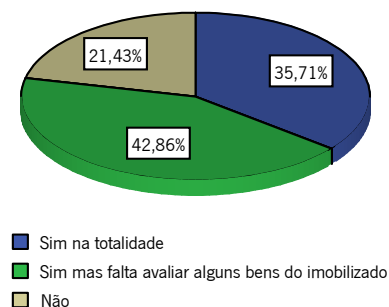
Nas universidades o imobilizado está todo registado na contabilidade, enquanto que nos politécnicos ainda existem 21% de entidades que não registaram os bens do imobilizado na contabilidade.

Gráfico 7 – Grau de contabilização do imobilizado nas universidades



Nas universidades 41,67% já registaram todos os bens do imobilizado na contabilidade, enquanto que nos politécnicos esta percentagem é apenas de 35,71%.

Gráfico 8 – Grau de contabilização do imobilizado nos politécnicos



A 58,33% das universidades ainda lhes falta avaliar alguns bens do imobilizado, enquanto nos politécnicos esta percentagem é apenas de 42,86%.

Dos bens que falta avaliar, (quer nas universidades quer nos politécnicos), 60% correspondem aos edifícios, 40% a outros bens.

Gráfico 9 – Bens por avaliar nas universidades e politécnicos



Relativamente à implementação do POC-Educação por parte das unidades orgânicas, segundo as respostas das entidades-mãe (universidades e politécnicos) 60% das unidades orgânicas apenas implementaram a contabilidade orçamental e patrimonial, enquanto 30,48% implementaram a totalidade.

Gráfico 10 – Grau de implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas (universidades e politécnicos)

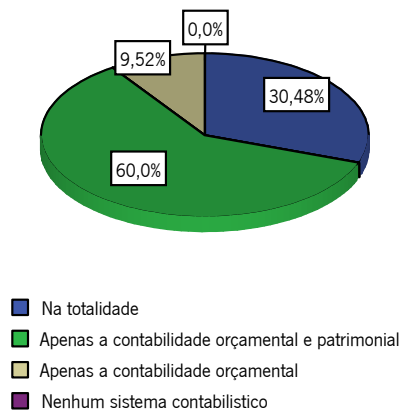
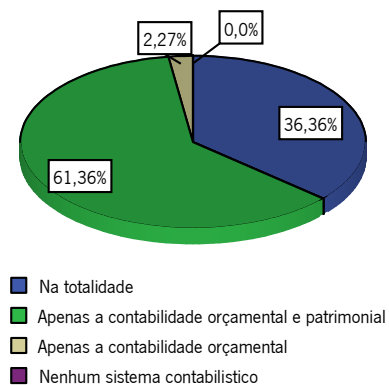
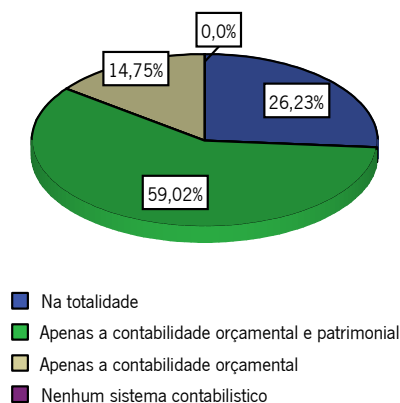


Gráfico 11 – Grau de implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas das universidades



Das unidades orgânicas das universidades, 61,36% apenas implementaram a contabilidade orçamental e patrimonial, enquanto nos politécnicos este indicador é de 59%.

Gráfico 12 – Grau de implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas dos politécnicos



Nas universidades, 36,36% das unidades orgânicas implementaram a totalidade do POC-Educação, enquanto nos politécnicos apenas 26,23% das unidades orgânicas implementaram a totalidade.

As entidades (universidades e politécnicos) que não implementaram a totalidade o POC-Educação apontam como principais motivos dessa não implementação a complexidade do sistema de contabilidade analítica – 25,53%; dificuldades na avaliação do património - 23,4%; falta de recursos humanos -17%.

Gráfico 13 – Motivos da não implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas das universidades e dos politécnicos

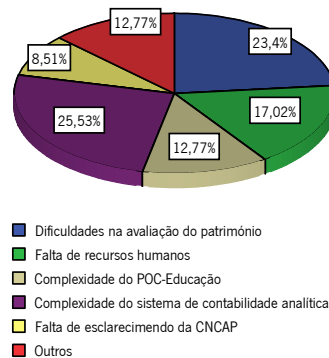


Gráfico 14 – Motivos da não implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas das universidades

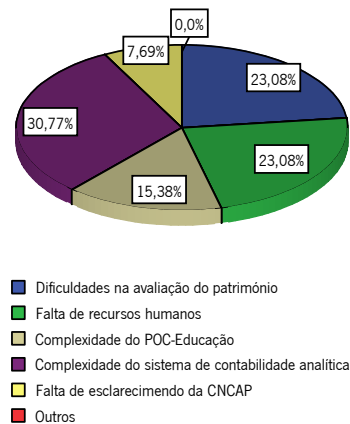
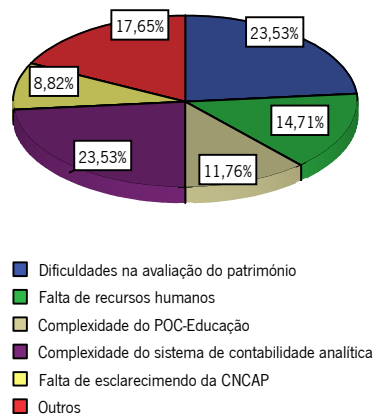


Gráfico 15 – Motivos da não implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas dos politécnicos

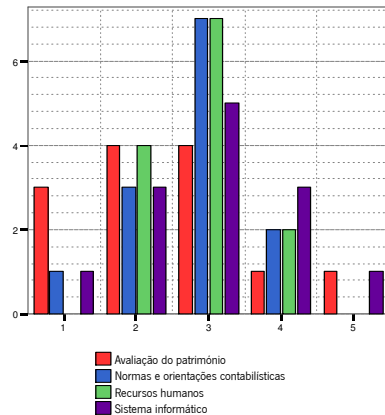


O peso da hierarquização dos motivos do atraso da implementação na totalidade do POC-Educação, difere das universidades para os politécnicos.

Em relação à complexidade do sistema de contabilidade analítica nas universidades apontam como sendo 30,7% das causas, enquanto nos politécnicos 23,53%; as dificuldades na avaliação do património têm aproximadamente o mesmo peso percentual em ambas as entidades; a falta de recursos humanos nas universidades é apontada com 23%, enquanto nos politécnicos com 14,7%.

**Quanto à avaliação da dificuldade de implementação do POC-Educação** (1-muita dificuldade, 5-sem qualquer dificuldade), podemos concluir que a avaliação do património é o que oferece mais dificuldade às entidades no geral.

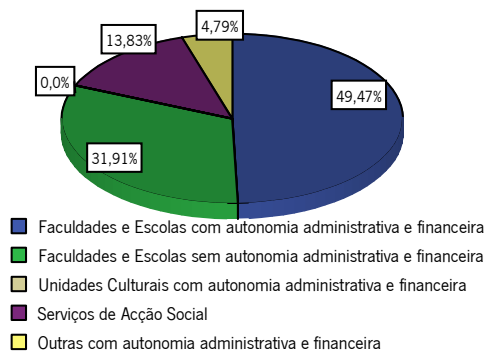
Gráfico 16 – Análise do grau de dificuldade de avaliação do património



### 3.4.2 Tipos de unidades orgânicas existentes nas universidades e politécnicos

Conforme se evidencia do gráfico apresentado o conjunto de universidades e politécnicos é constituído em 49,47% por faculdades/escolas com autonomia administrativa e financeira, 31,91% por faculdades/escolas sem autonomia, 13,83% por serviços de acção social e 4,79% por unidades culturais com autonomia administrativa e financeira e 0% outras com autonomia administrativa e financeira.

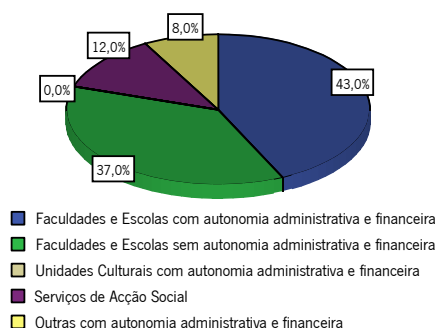
Gráfico 17 – Tipo de entidades existentes nas universidades e politécnicos





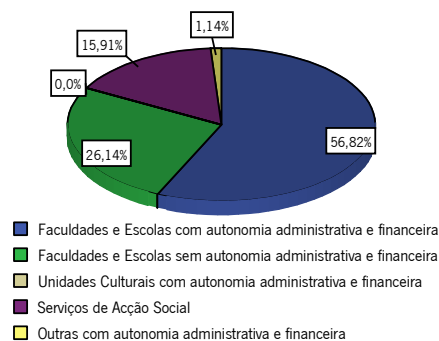
Nas **universidades**, a maioria das unidades orgânicas são faculdades/escolas com autonomia administrativa e financeira, que constituem 43% do universo das mesmas, conforme se evidencia no gráfico abaixo.

Gráfico 18 – Tipo de entidades existentes nas Universidades



**Os politécnicos** também são constituídos na sua maioria por escolas/faculdades com autonomia administrativa e financeira, que constituem 56,82% do seu universo (conforme podemos verificar no gráfico abaixo).

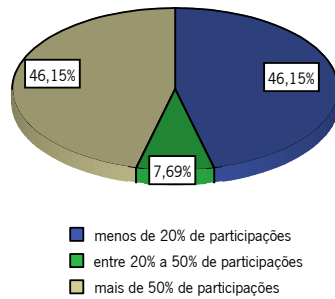
Gráfico 19 – Tipo de entidades existentes nos politécnicos



A participação com **mais de 50%** do capital, das **universidades e politécnicos em fundações**<sup>44</sup>, representa **46,15%** do total das participações. A mesma percentagem ocorre quando se fala na participação em fundações com menos de 20%.

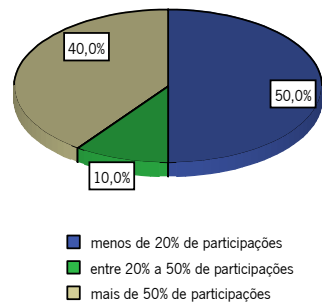
<sup>44</sup> Responderam a esta pergunta 10 Universidades e 3 politécnicos.

Gráfico 20 – Participação em fundações das universidades e politécnicos



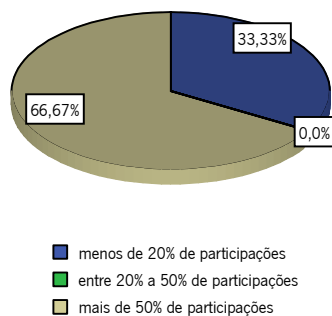
Se falarmos apenas de **universidades**, a representatividade em termos de participações em fundações é um pouco diferente, pois cerca de 50% das universidades participam em fundações, cujo capital não representa mais de 20%.

Gráfico 21 – Participação em fundações das universidades



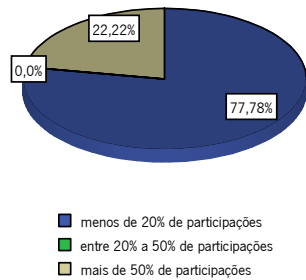
Já o panorama dos **politécnicos** é bem diferente do das universidades. 66,67% dos politécnicos participam em fundações com uma percentagem de mais de 50%.

Gráfico 22 – Participação em fundações dos politécnicos



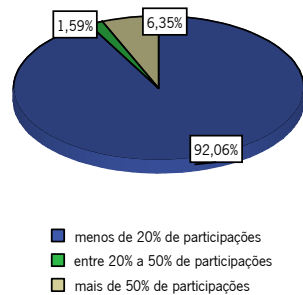
No que diz respeito à **participação em empresas**, do total de respostas de 3 universidades e de 1 politécnico, 77,78% participa em empresas com menos de 20% do capital e 22,22% com mais de 50% do capital.

Gráfico 23 – Participação em empresas das universidades e dos politécnicos



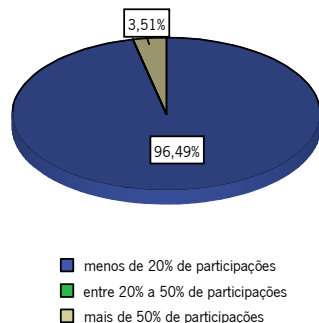
No conjunto das **universidades e politécnicos**, 92% participam em associações, com menos de 20% do capital.

Gráfico 24 – Participação em associações das universidades e dos politécnicos



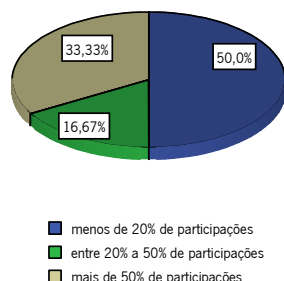
Se falarmos no caso apenas das **universidades, a participação em associações** representa 96% em associações com uma participação de menos de 20%.

Gráfico 25 – Participação em associações das universidades



No caso por **politécnicos**, 50% destas entidades participa em associações com menos de 20% do capital e 33%, com mais de 50% capital.

Gráfico 26 – Participação em associações dos politécnicos



Quadro 7 - Participações das universidades e politécnicos

Entidade-mãe	Participações a 100%		Participações <20%			Participações <20% e >50%			Participações >50%		
	Faculdade s/Escolas	SAS	Fundações	Empresas	Associações	Fundações	Empresas	Associações	Fundações	Empresas	Associações
Instituto Politécnico Beja	4	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico da Guarda	5	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico de Bragança	5	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0
Instituto Politécnico de Castelo Branco	7	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico de Coimbra	6	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico de Leiria	5	1	0	0	1	1	0	1	1	0	2
Instituto Politécnico de Lisboa	8	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico de Portalegre	4	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico de Santarém	5	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico de Setúbal	5	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico de Tomar	3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico de Viana do Castelo	5	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico de Viseu	5	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instituto Politécnico do Porto	6	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0
Universidade da Beira Interior (UBI)	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Universidade da Madeira	0	1	2	4	0	0	0	0	0	0	0
Universidade de Aveiro	21	1	0	0	7	0	0	0	1	1	2
Universidade de coimbra	8	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Universidade de Évora	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0
Universidade de Lisboa	8	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0
Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Universidade do Algarve	9	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Universidade do Minho (a)	11	1									
Universidade do Porto	14	1	3	3	47	1	0	0	1	0	0
Universidade dos Açores	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Universidade Nova de Lisboa	9	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0

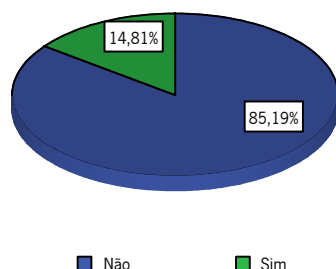
(a) Esta entidade não respondeu a esta questão, embora tenhamos conhecimento que existem participações em empresas, fundações e associações.

O número zero, indica que não existiu qualquer resposta a esta questão por parte das entidades.

### 3.4.3 Consolidação de Contas

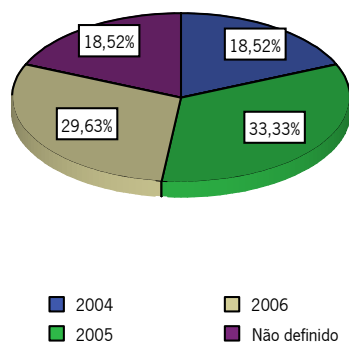
Da nossa amostra de entidades-mãe, 85% não procedeu à consolidação de contas e apenas cerca de 15%<sup>45</sup> consolidou contas de acordo com art. 6º nº3 da Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro.

Gráfico 27 – Grau de consolidação de contas



Das entidades que não consolidaram contas, 33% consolidou contas no ano de 2005, 30% prevê consolidar em 2006 e 18% ainda não definiu quando irá estar em condições de efectuar essa consolidação.

Gráfico 28 – Ano da consolidação de contas



---

<sup>45</sup>Os 15% de respostas positivas, representam 2 Universidades e 2 Politécnicos.

Entre os motivos que originaram a falta de consolidação de contas apontam-se essencialmente a falta de normas do grupo a consolidar – 20,34%; a complexidade do sistema de consolidação de contas – 13,56% e a falta de avaliação do património – 13,56%.

Gráfico 29 – Motivos da falta de consolidação de contas das universidades e politécnicos

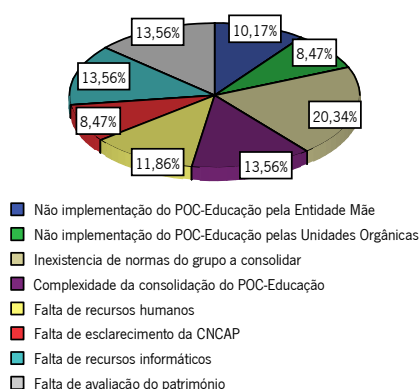
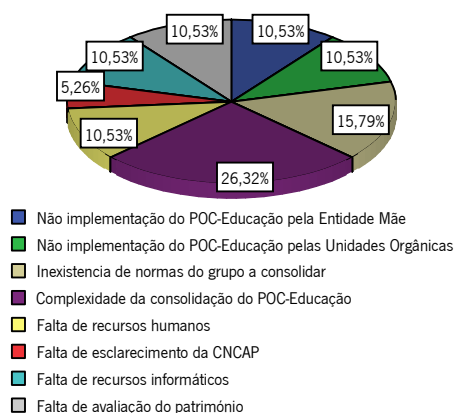


Gráfico 30 – Motivos da falta de consolidação de contas nas universidades



Os motivos da não consolidação de contas têm pesos diferentes nas universidades ou nos politécnicos.

As universidades consideram que a complexidade do sistema de consolidação de contas é o principal motivo da sua não consolidação. Tal representa 26,32% de todos os motivos, enquanto que nos politécnicos este representa apenas 7,5%.

Gráfico 31 – Motivos da falta de consolidação de contas nos politécnico

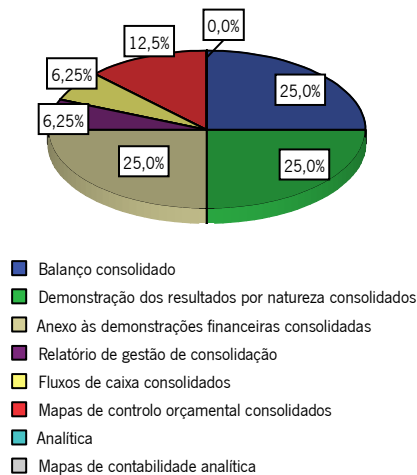


Para os politécnicos o principal motivo da não consolidação de contas é a falta de normas do grupo, tal representa 22,5% das causas, enquanto nas Universidades este tem um peso de 15,79%.

As entidades que efectuaram consolidação de contas iniciaram esse processo no ano de 2004.

A consolidação foi efectuada essencialmente na óptica patrimonial (balanço consolidado, demonstração dos resultados por natureza consolidados, anexo às demonstrações financeiras consolidadas, relatório de gestão consolidado). Apenas uma entidade consolidou contas na óptica orçamental (mapa de fluxos de caixa consolidados, e mapas de controlo orçamental consolidados) e nenhuma efectuou a consolidação de contas na óptica da contabilidade analítica.

Gráfico 32 – Demonstrações financeiras consolidadas



Os métodos adoptados para a consolidação de contas foram o método da simples agregação e o método de consolidação integral para o caso em que as entidades-mãe tivessem uma participação superior a 50% noutras entidades, e o método de equivalência patrimonial para participações com menos de 20%.

Quadro 8 - Métodos de consolidação adoptados nas universidades/politécnicos

Universidade/Politécnico	Participações < 20%			Participações > 20% e < 50%			Participações > 50%		
	Método Simples Agregação	Consol. Integral	Equiv. Patrimonial	Método Simples Agregação	Consol. Integral	Equiv. Patrimonial	Método Simples Agregação	Consol. Integral	Equiv. Patrimonial
Instituto Politécnico de Portalegre	-	-	-	-	-	-	-	-	5
Instituto Politécnico do Porto	-	-	-	-	-	-	-	6	-
Universidade de Aveiro	-	-	7	-	-	-	-	22	-
Universidade de coimbra	-	-	-	-	-	-	2	-	-

As entidades avaliaram ainda o grau de dificuldade das várias etapas do processo de consolidação: preparação da consolidação, ajustamentos prévios e operações de consolidação (1 – muita dificuldade, 5 sem qualquer dificuldade).

Relativamente à preparação da consolidação, foram unânimes em apontar como grande dificuldade a da recolha de elementos. Quanto aos ajustamentos prévios, a principal dificuldade apontada foi a determinação das diferenças de consolidação; quanto às operações de consolidação a principal dificuldade apresentada foi a das agregações.

Gráfico 33 – Avaliação do grau de dificuldade na preparação da consolidação de contas

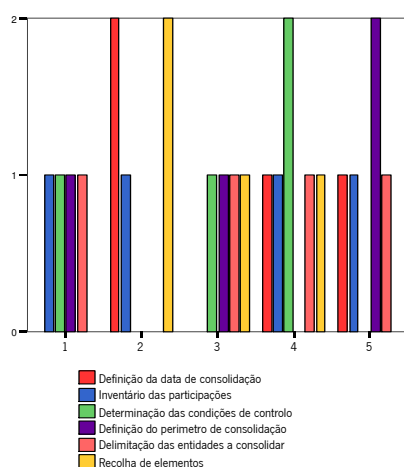




Gráfico 34 – Avaliação do grau de dificuldade relativamente aos ajustamentos prévios

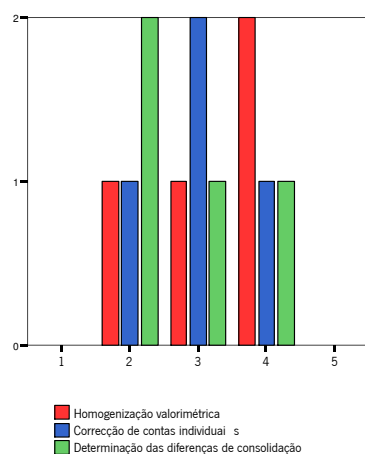
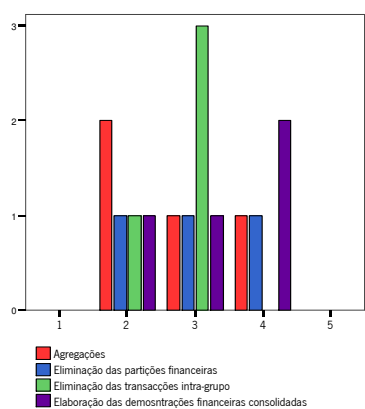


Gráfico 35 – Avaliação do grau de dificuldade nas operações de consolidação de contas



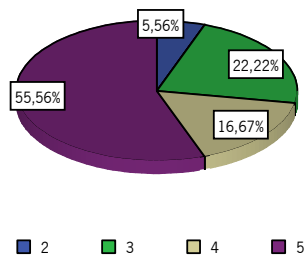
Todas as entidades recorreram, para efectuar a consolidação de contas, a entidades externas, juntamente com os recursos próprios que possuem.

Gráfico 36 – Tipo de recursos utilizados para auxílio na consolidação de contas



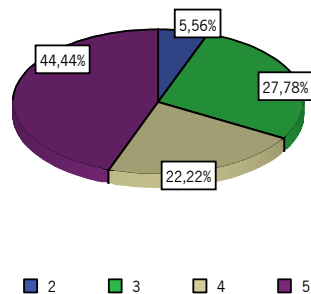
Quanto à utilidade da consolidação de contas nas diferentes ópticas (patrimonial e orçamental) as opiniões das entidades é que ambas são importantes. No gráfico abaixo, podemos verificar que 55,56% das entidades consideram que a consolidação de contas na óptica patrimonial é muito útil, enquanto que no gráfico 38 detectamos que 44,44% das entidades considera que consolidação de contas na óptica orçamental é também muito útil.

Gráfico 37 – Avaliação do grau de utilidade da consolidação de contas na óptica patrimonial



Sendo 1 pouco útil e 5 muito útil

Gráfico 38 – Avaliação do grau de utilidade da consolidação de contas na óptica orçamental



Sendo 1 pouco útil e 5 muito útil

### 3.4.4 Importância do TOC e ROC nas instituições do Ensino Superior: perspectiva das entidades-mãe

Mais de 50% das instituições do ensino superior, conta com um técnico superior com conhecimentos sobre o POC-Educação, enquanto 28% tem Técnico Oficial de Contas (TOC) e 17% tem Revisor Oficial de Contas (ROC).

Gráfico 39 – Existência de TOC ou ROC nas instituições do Ensino Superior

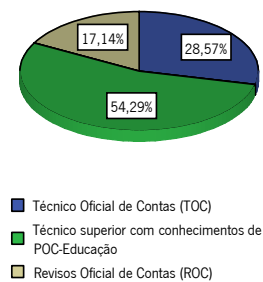
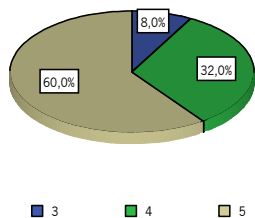
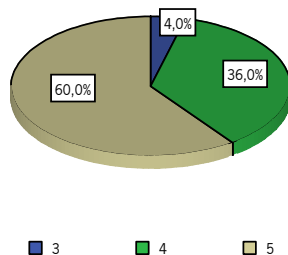


Gráfico 40 – Importância do ROC nas instituições do Ensino Superior



Sendo 1 pouco útil e 5 muito útil

Gráfico 41 – Importância do TOC nas instituições do Ensino Superior



Sendo 1 pouco útil e 5 muito útil

Do total de nossa amostra, 60% considera muito importante a existência de um Revisor Oficial de Contas (ROC) nas Instituições do Ensino Superior, assim como a existência de um Técnico Oficial de Contas (TOC).

Existe uma relação directa entre o grau de implementação do POC-Educação (contabilidade orçamental e patrimonial) e a existência de um TOC ou de um técnico superior com conhecimentos do POC-Educação nas entidades-mãe.

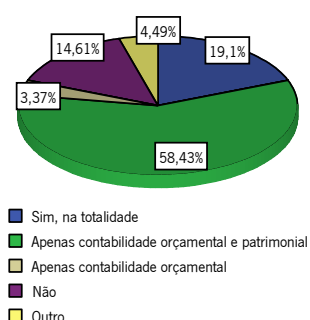
Quadro 9 – Relação entre a implementação do POC-Educação e a existência de TOC ou técnico superior nas EM

	A entidade mãe implementou o POC-Educação				
	Sim na totalidade	Apenas a contabilidade orçamental e patrimonial	Apenas contabilidade orçamental	Não	Outra
TOC	1	0	0	0	0
Técnico superior	1	7	1	1	0
TOC + Técnico superior	1	7	0	0	1

### 3.4.5 Grau de implementação do POC-Educação nas Unidades Orgânicas:

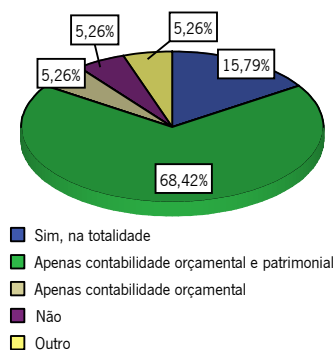
No que se refere às unidades orgânicas, apenas 58,43% implementou a contabilidade orçamental e patrimonial, apenas 19% implementou a totalidade do POC-Educação, e 14,61% não implementou o POC-Educação.

Gráfico 42 – Grau de implementação do POC-Educação nas Unidades Orgânicas



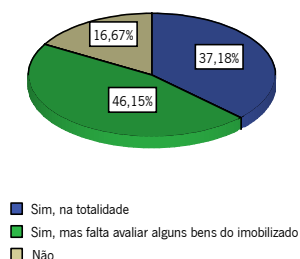
Das unidades referenciadas, gostaríamos de destacar o caso dos Serviços de Acção Social, dos quais, 68,42% implementou a contabilidade orçamental e patrimonial, 15,79% implementou a totalidade do POC-Educação e apenas 5,26% não implementou o POC-Educação.

Gráfico 43 – Grau de implementação do POC-Educação nos Serviços de Acção Social



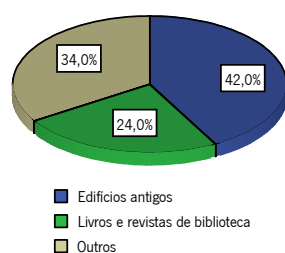
**Das unidades orgânicas que já implementaram o POC-Educação**, em 46% dos casos o imobilizado está registado na contabilidade, mas falta avaliar alguns bens do imobilizado, 16% das entidades dizem não ter registado na contabilidade os bens do imobilizado e 37% tem registado na totalidade todo o imobilizado.

Gráfico 44 – Avaliação do grau de registo do imobilizado nas unidades orgânicas



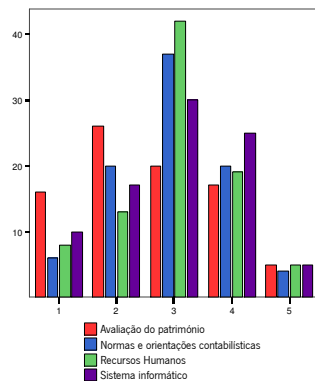
**Dos bens que falta avaliar** nas unidades orgânicas, 42% corresponde aos edifícios, 34% a outros bens e 24% livros e revistas de biblioteca.

Gráfico 45 – Tipo de bens por avaliar nas unidades orgânicas



**Quanto à avaliação da dificuldade de implementação do POC-Educação** (1 muita dificuldade, 5-sem qualquer dificuldade), podemos concluir que a avaliação do património é o que oferece mais dificuldade às entidades no geral, seguida das normas e orientações contabilísticas, conforme se pode verificar no gráfico abaixo.

Gráfico 46 – Avaliação do grau de dificuldade de implementação do POC-Educação



Analisaremos, nos gráficos que se seguem, o peso percentual de cada uma dos itens considerados como dificuldades apontadas para implementação do POC-Educação (sendo, 1 muita dificuldade, 5-sem qualquer dificuldade).

Gráfico 47 – Análise do peso percentual da avaliação do património

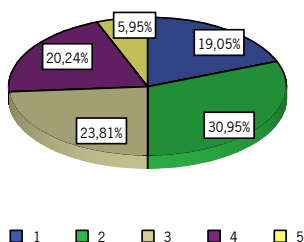


Gráfico 48 – Análise do peso percentual das normas e orientações contabilísticas

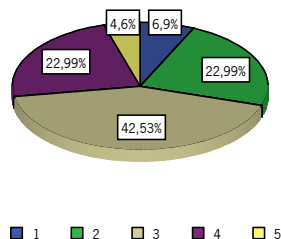


Gráfico 49 – Análise do peso percentual dos recursos humanos

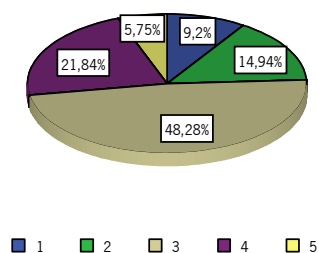


Gráfico 50 – Análise do peso percentual do sistema informático

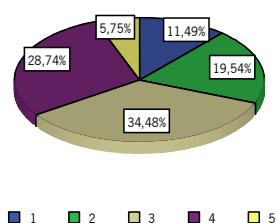
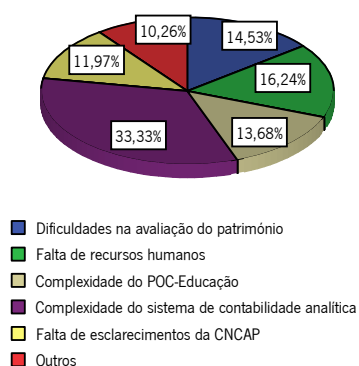
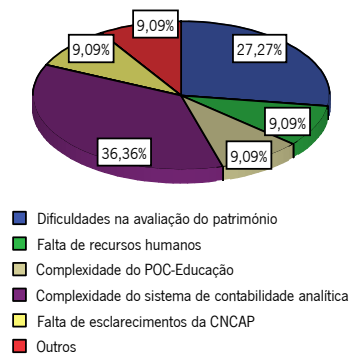


Gráfico 51 – Principais dificuldades da implementação do POC-Educação nas unidades orgânicas



**Como principais dificuldades da não implementação na totalidade do POC-Educação** nas Unidades orgânicas, temos a complexidade do sistema de contabilidade analítica (33%), seguida da falta de recursos humanos (16,24%) e depois a avaliação do património (14,53%).

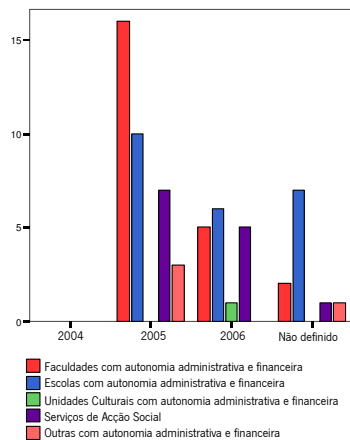
Gráfico 52 – Principais dificuldades da implementação do POC-Educação nos Serviços de Acção Social



**Os Serviços de Acção Social apresentam também como principais dificuldades da não implementação na totalidade do POC-Educação a complexidade do sistema de contabilidade analítica (36%), seguindo-se a avaliação do património (27%).**

**As unidades orgânicas que não implementaram o POC-Educação** prevêm a sua conclusão entre 2005 e 2006. Só um reduzido número de unidades orgânicas ainda não tem definido quando terão implementado na totalidade o POC-Educação.

Gráfico 53 – Ano em que prevêm a implementação do POC-Educação

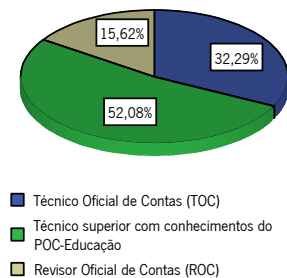




### 3.4.6 Importância do TOC e ROC nas instituições do Ensino Superior: perspectiva das unidades orgânicas

Cerca de 52% das unidades orgânicas tem um técnico superior com conhecimentos sobre o POC-Educação, 32% tem Técnico Oficial de Contas (TOC) e 15% tem Revisor Oficial de Contas (ROC).

Gráfico 54 – Existência de ROC e TOC nas unidades orgânicas



A maioria das unidades orgânicas considera muito importante (nível 5), a existência de Técnico Oficial de Contas (TOC) e de Revisor Oficial de Contas (ROC).

Gráfico 55 – Importância do TOC para as Unidades orgânicas

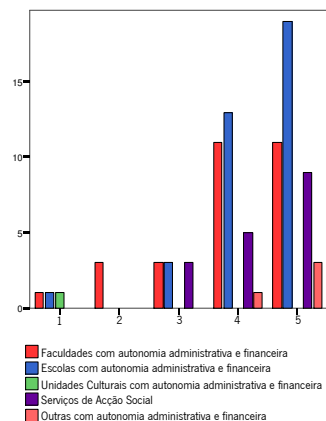
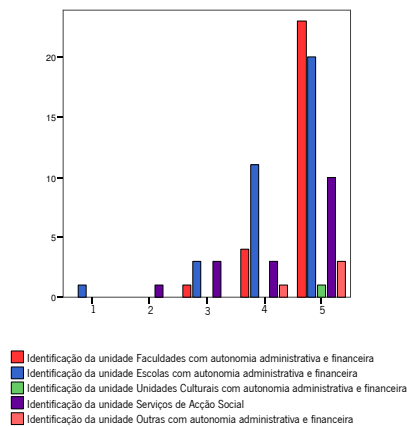


Gráfico 56 – Importância do ROC para as Unidades orgânicas



Existe uma relação directa entre o grau de implementação do POC-Educação (contabilidade orçamental e patrimonial) e a existência de um TOC ou de um técnico superior com conhecimentos do POC-Educação nas unidades orgânicas.

Quadro 10 - Relação entre a implementação do POC-Educação e a existência de TOC ou técnico superior nas unidades orgânicas

	A unidade orgânica implementou o POC-Educação				
	Sim na totalidade	Apenas a contabilidade orçamental e patrimonial	Apenas contabilidade orçamental	Não	Outra
TOC	3	10	0	0	1
Técnico superior	5	19	0	7	3
TOC + Técnico superior	4	11	1	0	0

### **3.5 Conclusões**

Do estudo apresentado, podemos concluir o seguinte:

1. A maioria das entidades (universidades e politécnicos) não implementaram na totalidade o POC-Educação, sendo essa percentagem maior nos politécnicos do que nas universidades.
2. As principais dificuldades apontadas pelas entidades-mãe e unidades orgânicas na implementação do POC-Educação, são a complexidade do sistema da contabilidade analítica, seguindo-se as dificuldades da avaliação do património e a falta de recursos humanos.
3. As universidades superam os institutos politécnicos em relação ao nível de avaliação do património, ao número de unidades orgânicas que implementaram o POC-Educação e no que diz respeito às participações em fundações, empresas e associações.
4. No ano de 2004, apenas duas universidades e dois politécnicos consolidaram contas. Os principais motivos que levam as restantes entidades a não apresentarem demonstrações financeiras consolidadas são:
  - Inexistência de normas do grupo para a consolidação
  - Falta de avaliação do património
  - Complexidade da consolidação de contas do POC-Educação
  - Falta de recursos informáticos
  - Falta de recursos humanos
  - Não implementação do POC-Educação por parte da entidade-mãe
  - Não implementação do POC-Educação por parte das unidades orgânicas
  - Falta de esclarecimentos da CNCAP
5. Enquanto as universidades consideram que a complexidade da consolidação de contas do POC-Educação é o principal motivo para a não consolidação, os politécnicos consideram que é a inexistência de normas do grupo.

6. As demonstrações financeiras consolidadas elaboradas pelas universidades/politécnicos foram o balanço consolidado, a demonstração de resultados por natureza consolidados, o anexo às demonstrações financeiras consolidadas e o relatório de gestão consolidado. Apenas uma entidade elaborou o mapa de fluxos de caixa consolidado e os mapas de controlo orçamental consolidados (consolidação de contas na óptica orçamental).
7. Foram utilizados os três métodos previstos no POC-Educação: o método de consolidação integral; da simples agregação para o caso em que as entidades-mãe tivessem uma participação superior a 50% noutras entidades; e o método de equivalência patrimonial para participações com menos de 20%.
8. Como principais dificuldades das três etapas do processo de consolidação (preparação da consolidação; ajustamentos prévios; e operações de consolidação) as entidades apresentaram, no que diz respeito à primeira etapa, a recolha de elementos como a maior dificuldade, quanto aos ajustamentos prévios foi a determinação das diferenças de consolidação que se revelou como tarefa mais difícil e, quanto às operações de consolidação, a maior dificuldade apresentada foi o das agregações.
9. Para a preparação da consolidação de contas, as entidades recorreram, na maioria dos casos a entidades externas, conjuntamente com os seus próprios recursos.
10. No que diz respeito à importância de um TOC e ROC, nas instituições do ensino superior, mais de 50% das entidades (entidades-mãe e unidades orgânicas) considera importante a existência destes dois elementos.
11. Concluímos por último que não existe nenhuma relação entre:
  - o índice de implementação do POC-Educação nas várias entidades e o tipo de ensino ministrado nas várias escolas/ faculdades.
  - o grau de consolidação de contas e o tipo de ensino ministrado nas várias escolas/ faculdades.

- O grau de consolidação de contas e o tipo de grupo público (ou seja ser universidade ou politécnico)<sup>46</sup>.

---

<sup>46</sup> No ano de 2004 consolidaram contas duas Universidades e dois politécnicos.



## **CAPÍTULO 4 – Proposta de norma de consolidação de contas para o Sector Público**

### **4.1 Justificação**

São diversas as razões que nos levam a apresentar uma proposta de norma de consolidação de contas para o Sector Público:

- É um objectivo do POCP, já que a *“falta de normas gerais de enquadramento, não permitem a realização das operações de consolidação de contas para o conjunto da Administração Pública de uma forma automática”*. Por outro lado, *o POCP deverá permitir, nomeadamente (...) a obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam às contas nacionais das administrações públicas e que são particularmente importantes para aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado instituindo a União Europeia”*.

- Está prevista no POCISSSS e no POCMS, embora ainda não se encontre desenvolvida. O POCMS refere no seu artº6º que *“As normas de consolidação de contas do sector da saúde a que se faz referência no nº 12 do POCMS serão aprovadas por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Saúde, ouvida a CNCAP.”* O ponto nº 12 deste plano refere que *“a informação contabilística produzida pelas entidades abrangidas pelo POCMS constitui informação fragmentada, disponibilizada por estas instituições que se assumem como entidades económicas únicas, com processos de gestão directa ou indirectamente integrados, o que implica um conjunto de necessidades que a sobredita informação fragmentada não tem condições de satisfazer.*

*Torna-se assim necessário consolidar informação financeira que auxilie o processo de tomada de decisão pelos responsáveis financeiros e políticos e que proporcione a criação de uma cultura de apresentação de contas intra-entidades pertencentes a um mesmo subconjunto do Ministério da Saúde.*

*Com o processo de consolidação de contas devidamente controlado potenciar-se-á o controlo legal e político, contribuindo-se para a melhoria da informação financeira de todo o Serviço Nacional de Saúde, que potenciará a instauração de posturas e culturas de gestão do SNS, bem como ainda facilitará a comparabilidade temporal e espacial.*

*A consolidação da informação financeira constituirá um potente instrumento de gestão e um importante factor de transparência das receitas e despesas com o sector da saúde em Portugal.*

*Nestes termos, deve entender-se que as demonstrações financeiras consolidadas constituem um complemento, e não um substituto das demonstrações financeiras individuais das entidades integradas no SNS, tendo como objectivo proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações de todo o SNS.*

*Com efeito, pela via da consolidação, poderá obter-se um único conjunto de demonstrações financeiras e orçamentais (balanço, demonstração dos resultados e mapas de controlo orçamental) do SNS, e até de todo o MS, como se de uma única entidade se tratasse. Entendeu-se, contudo, que nesta fase seria apenas de evidenciar a necessidade de consolidação da informação financeira e patrimonial, reservando para momento posterior as especificidades implícitas a estes procedimentos”.*

O artigo Artº5 nº1 do POCISSSS refere que “*As normas de consolidação de contas do sistema de solidariedade e de segurança social serão aprovadas por portaria conjunta dos Ministros das Finanças e do Trabalho e da Solidariedade, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública*”. Este plano refere ainda no ponto nº 12 que “*A consolidação do orçamento e das demonstrações financeiras das instituições abrangidas pelos n.os 1 e 2 do artigo 2.o do diploma que aprovou o presente Plano compete ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, de acordo com as atribuições que lhe estão conferidas pela legislação em vigor. As normas de consolidação de contas do sistema serão definidas oportunamente.*”

- É uma exigência da nova lei das Finanças Locais, Lei 2/2007, de 15 de Janeiro. O artigo 46.º prevê a consolidação de contas e refere:” *1 - Sem prejuízo dos documentos de prestação de contas previstos na lei, as contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local devem incluir as contas consolidadas, apresentando a consolidação do balanço e da demonstração de resultados com os respectivos anexos explicativos, incluindo, nomeadamente, os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo de consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazos.*



*2 – Os procedimentos contabilísticos para a consolidação dos balanços dos municípios e das empresas municipais ou intermunicipais são os definidos no POCAL."*

- Facilita a elaboração das contas do Estado, na medida em permite informação de um conjunto de entidades ligadas entre si como se de uma única entidade se tratasse.
- Permite a comparação de informação das diferentes administrações do Estado.

## **4.2 Proposta de norma**

O Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional proposto pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) afigura-se como um marco fundamental na história da regulamentação contabilística, aproximando o sector empresarial às normas internacionais.

De facto, a multiplicidade de impactos económicos, contabilísticos e profissionais, exige que os organismos reguladores actualizem e aproximem o normativo português ao internacional.

Ao longo dos capítulos anteriores tratamos da consolidação nas suas duas vertentes, pública e privada, em Portugal e internacionalmente e analisamos os conceitos subjacentes a este tema, nomeadamente o conceito de entidade contabilística.

Perante a inexistência de um normativo que discipline, em matéria de consolidação de contas, todas as entidades que se encontram submetidas ao Plano de Contabilidade Pública (incluindo os correspondentes planos sectoriais, à excepção do sector da educação), é nosso propósito apresentar neste capítulo uma norma que, por um lado complemente a regulamentação contabilística e, por outro, contribua para a obtenção de informação útil para avaliação do impacto económico da actividade da administração.

Nesta proposta iremos propor um conjunto de conceitos, em que circunstâncias é que existe obrigatoriedade ou dispensa de consolidação de contas, quando é que uma entidade pode ser excluída da consolidação e procedimentos e métodos de consolidação. Por último

apresentaremos um conjunto de demonstrações financeiras consolidadas a elaborar pelas entidades do sector público.

O modelo que propomos tem por base as normas de consolidação de contas, previstas no POC-Educação, uma vez que é o único diploma do sector público que as apresenta, a proposta de modelo de normalização de consolidação de contas elaborado pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e ainda as normas internacionais de contabilidade (IAS).

#### **4.2.1 Definições**

Os termos que se seguem são usados nesta norma com os significados especificados:

**Demonstrações financeiras consolidadas** são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.

**Entidade económica ou grupo público** é o conjunto da entidade-mãe e das entidades controladas.

**Entidade-mãe** é a entidade que controla uma ou mais entidades.

**Entidade controlada** é uma entidade que se encontra sob o controlo de outra entidade.

**Entidade associada** é uma entidade, incluindo uma entidade não constituída juridicamente tal como uma parceria, sobre a qual a detentora tenha uma influência significativa e que não seja nem um empreendimento conjunto nem uma subsidiária.

**Controlo** é o poder de estabelecer as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.

**Entidade subsidiária** é uma entidade, incluindo uma entidade não constituída juridicamente tal como uma parceria, que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe).

**Interesses minoritários** são a parte do resultado e dos capitais próprios de uma entidade controlada atribuíveis às participações que não sejam propriedade directa ou indirecta, através de entidades controladas, da entidade-mãe.

**Entidade contabilística** é a entidade que está obrigada a elaborar e a prestar contas segundo um plano de contas público.

**Entidade autónoma** é toda a entidade que possui autonomia administrativa, financeira e patrimonial.

**Elemento poder** é a possibilidade de estabelecer ou aprovar as directrizes sobre políticas orçamentais, financeiras ou operativas de outra entidade.

**Elemento resultado** representa a possibilidade de, controlando uma entidade, beneficiar do seu interesse na outra entidade.

#### **4.2.2 Obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas**

Uma entidade-mãe, sujeita ao direito nacional, é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas, do conjunto constituído por ela própria e por todas as entidades por si controladas, sobre as quais:

- a) Independentemente de ser ou não titular de capital, possa exercer controlo.
- b) Sendo titular de capital:
  - i. Tenha a maioria dos direitos de voto, a não ser que essa propriedade não lhe confira controlo;
  - ii. Tenha o direito de designar ou destituir a maioria dos órgãos sociais de uma entidade e esses órgãos tenham poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais da entidade;
  - iii. Tenha do direito de exercer uma influência dominante sobre uma entidade por força de um contrato celebrado com esta;
  - iv. Detenha pelo menos 20% dos direitos de voto e a maioria dos órgãos sociais de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais da entidade, que tenham estado em funções durante o

exercício a que se reportam as demonstrações financeiras consolidadas, bem como, no exercício precedente e até ao momento em que estas sejam elaboradas, tenham sido exclusivamente designados como consequência do exercício dos seus direitos de voto;

- v. Disponha, por si só, ou por força de um acordo com outros titulares do capital desta entidade, da maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma.

Para efeitos do disposto nas alíneas i, ii, iv, e v, aos direitos de voto, de designação e de destituição devem ser adicionados os direitos de qualquer outra entidade subsidiária e os das subsidiária desta, bem como os de qualquer entidade agindo em seu próprio nome por conta da entidade-mãe ou de qualquer outra entidade subsidiária.

Aos direitos acima indicados devem ser deduzidos os direitos relativos às partes de capital detidas por conta de uma entidade que não seja a entidade-mãe ou subsidiária, e ainda os direitos relativos às partes de capital detidas como garantia, ou que constituam uma operação decorrente das suas actividades normais, em matéria de empréstimos.

Para o reconhecimento da existência de controlo devem ser tomadas em consideração as relações existentes entre duas ou mais entidades, relativamente ao elemento poder e ao elemento resultado. Assim, podem estabelecer-se as seguintes condições:

➤ **condições de poder:**

- a entidade tenha o poder de homologar os estatutos ou o regulamento interno de outra entidade;
- a entidade tenha o poder, face aos estatutos ou à legislação vigente, de designar, homologar a designação ou destituir a maioria dos membros da administração de outra entidade;
- a entidade tenha, directa, ou indirectamente através de entidades controladas, a maioria dos votos de outra entidade;
- a entidade tenha o poder de seleccionar ou regular a selecção da maioria dos votos que sejam provavelmente seleccionados numa assembleia geral de outra entidade;

- a entidade detenha a maioria dos direitos de voto de outra entidade (onde a propriedade esteja estabelecida sob a forma de quotas, acções ou qualquer outra estrutura similar de capital).

Aos direitos de voto, de designação e de destituição da “entidade-mãe” devem ser adicionados os direitos de qualquer entidade filial e os das filiais destas.

➤ **condições de resultado:**

- a entidade tenha o poder de exigir a distribuição de activos de outra entidade;
- a entidade tenha o poder de dissolver a outra entidade e obter um nível significativo de benefícios económicos residuais.

Quando uma ou mais circunstâncias descritas acima não existam, e estejam em evidência os factores abaixo discriminados, de forma individual ou conjugada, estamos na presença de presunção de controlo. Também poderemos ter presunção de controlo relativamente às condições de poder ou de resultado:

➤ **Presunção de controlo - condições de poder:**

- a entidade tenha a possibilidade de vetar os orçamentos correntes e/ou de capital de outra entidade;
- a entidade tenha a possibilidade de vetar, derrogar ou modificar as decisões do órgão de administração de outra entidade;
- a entidade tenha a possibilidade de aprovar os quadros, re-afectar ou remover o pessoal chave de outra entidade;
- o mandato da outra entidade é estabelecido e limitado pela legislação;
- a entidade possua uma participação privilegiada (“golden share”), ou equivalente, na outra entidade que lhe confere direitos de administração das políticas financeiras e operacionais da outra entidade.

➤ **Presunção de controlo - condições de resultado:**

- a entidade detenha, directa ou indirectamente, a titularidade dos activos líquidos de outra entidade conjuntamente com o direito de livre acesso aos mesmos;
- a entidade tenha o direito a um nível significativo de activos líquidos de outra entidade em caso de liquidação ou de qualquer outro tipo de distribuição;

- a entidade tenha a capacidade de levar outra entidade a cooperar no alcance dos seus próprios objectivos;
- a entidade seja responsável subsidiária dos passivos de outra entidade.

#### **4.2.3 Dispensa da elaboração das contas consolidadas**

A “entidade-mãe” fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data a que se referem as suas demonstrações financeiras, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapassar dois ou três limites a seguir indicados:

- a) Total do balanço – 7,5 milhões de euros;
- b) Total dos proveitos - 15 milhões de euros;
- c) Número de trabalhadores utilizados - 250.

Quando tenham deixado de se ultrapassar dois dos limites definidos no número anterior, este facto não produz efeitos, em termos de aplicação da dispensa aí referida, senão quando se verifique durante dois exercícios consecutivos.

#### **4.2.4 Exclusões da consolidação**

Uma entidade pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para o objectivo das demonstrações financeiras darem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos seus resultados do conjunto das entidades compreendidas na consolidação.

Quando duas ou mais entidades estiverem nas circunstâncias referidas no número anterior, mas se revelem no seu conjunto materialmente relevantes para o mesmo objectivo, devem ser incluídas na consolidação.

Uma entidade não é excluída da consolidação pelo facto de as suas actividades serem dissemelhantes das actividades das outras entidades do grupo.

#### **4.2.5 Procedimentos e métodos consolidação**

Antes de se iniciar o processo prévio de consolidação de contas deve-se assegurar que são cumpridas as regras gerais desse processo, nomeadamente:

- a) as demonstrações financeiras das entidades pertencentes ao grupo público devem ser preparadas na mesma base contabilística (base de caixa ou base de acréscimo),
- b) os métodos e procedimentos de consolidação devem ser aplicados de forma consistente de um exercício para o outro,
- c) as demonstrações financeiras consolidadas devem ser elaboradas com referência à mesma data das demonstrações financeiras anuais da “entidade-mãe”,
- d) se a composição do conjunto das entidades incluídas na consolidação se alterar significativamente no decurso do exercício, as demonstrações financeiras consolidadas devem fornecer informações que permitam a comparabilidade das demonstrações financeiras consolidadas, ou através de informação a prestar em anexo, ou através da elaboração de demonstrações financeiras ajustadas à data do início do exercício.

Relativamente ao processo prévio de consolidação, deve-se proceder em primeiro lugar à homogeneização da informação e posteriormente à agregação dos dados.

No que diz respeito à homogeneização da informação, deve-se assegurar que a “entidade-mãe” e todas as entidades a incluir nas demonstrações financeiras consolidadas aplicam critérios de valorimetria uniformes e de acordo o Plano Oficial de Contabilidade Pública. Sempre que em elementos do activo, do passivo e dos fundos próprios incluídos na consolidação tenham sido utilizados critérios de valorimetria diferentes dos fixados para a consolidação, estes elementos devem ser de novo valorizados de acordo com aqueles, a não ser que os seus efeitos não sejam materialmente relevantes. São admitidas derrogações apenas em casos excepcionais, as quais devem ser mencionadas no anexo e devidamente justificadas.

Posteriormente, a “entidade-mãe” deve agregar a informação financeira relativa a todas as entidades que integram o “grupo público”. Para o efeito, deve iniciar o processo de

eliminação das operações internas, pois as demonstrações financeiras consolidadas devem apresentar os activos, os passivos, os capitais próprios e os resultados das entidades incluídas na consolidação como se se tratasse de uma única entidade, devendo ser eliminados:

- i)* As dívidas entre as entidades incluídas na consolidação;
- ii)* Os custos e perdas e os proveitos e ganhos relativos às operações efectuadas entre as entidades incluídas na consolidação;
- iii)* As operações de transferências e subsídios entre entidades incluídas na consolidação;
- iv)* Os resultados provenientes das operações efectuadas entre as entidades compreendidas na consolidação quando estejam incluídos nos valores contabilísticos dos activos.

Quando uma operação tenha sido concluída de acordo com as condições normais de mercado e a eliminação dos respectivos resultados acarrete custos desproporcionados, pode-se, excepcionalmente, não proceder às eliminações referidas em *iv)* supra.

As eliminações referidas em *i)*, *ii)* *iii)* e *iv)* podem não ser efectuadas quando envolvam montantes materialmente irrelevantes para o objectivo mencionado da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados do “grupo público”.

Os **métodos de consolidação**, tendo em conta que a sua aplicação deve ser efectuada em função da natureza e da importância das participações, são os seguintes:

*Método da simples agregação*, que consiste na soma linha por linha dos balanços e das demonstrações de resultados das entidades pertencentes ao grupo público, eliminadas que estejam as operações acima referidas ( *i)*, *ii)*, *iii)*, e *iv)*) efectuadas entre entidades.

O método da simples agregação deve ser adoptado sempre que a entidade-mãe exerça um controlo “de facto” e ou de direito sobre outra entidade. Assim, para o caso das Universidades ou Politécnicos<sup>47</sup> que integram unidades orgânicas autónomas (por exemplo faculdades), deve ser este o método de consolidação.

---

<sup>47</sup> Ou qualquer entidade-mãe do Sector Público Administrativo que integre unidades orgânicas autónomas..



Consequentemente, a utilização deste método é feita para entidades em que não há relação de capital e daí que não faça sentido o reconhecimento de quaisquer interesses minoritários.

Neste método, os elementos do activo, do passivo e dos capitais próprios das entidades incluídas na consolidação são integrados, na sua totalidade, no balanço consolidado e os custos e perdas e os proveitos e ganhos das entidades incluídas na consolidação são integrados na sua totalidade na demonstração consolidada dos resultados.

*Método de consolidação integral*, que consiste na integração no balanço e na demonstração dos resultados da entidade consolidante dos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações dos resultados das entidades consolidadas, evidenciando os direitos de terceiros, designados para este efeito «interesses minoritários».

Por regra<sup>8</sup>, este método deve ser aplicado sempre que a entidade-mãe seja titular de direitos de propriedade ou direitos de voto, entre 50% e 100% de outra entidade. Assim:

- Os elementos do activo, do passivo e dos capitais próprios das entidades incluídas na consolidação devem ser integrados, na sua totalidade, no balanço consolidado.
- Os custos e perdas e os proveitos e ganhos das entidades incluídas na consolidação devem ser integrados, na sua totalidade, na demonstração dos resultados consolidados.
- Os valores contabilísticos das participações no capital social das entidades compreendidas na consolidação serão eliminados pela proporção que representam nos capitais próprios dessas entidades; esta eliminação far-se-á com base nos respectivos valores contabilísticos à data em que tais entidades sejam incluídas pela primeira vez na consolidação.
- As diferenças eventualmente existentes naquela eliminação deverão, na medida do possível, ser imputadas directamente às rubricas do balanço consolidado que tenham valores superiores ou inferiores aos seus valores contabilísticos.
- Qualquer remanescente que ainda subsista após aquela imputação deve ser inscrito no balanço consolidado na rubrica “Diferenças de consolidação”, no activo, se for positivo, devendo ser amortizado de acordo com as regras previstas no

---

<sup>8</sup> Em situações particulares em que direitos de propriedade ou direitos de voto inferiores a 50%, mas que garantam o controlo da entidade, somos da opinião que este método deve ser o adoptado.

capítulo 5 do Plano Oficial de Contabilidade para as Empresas para os “Trespases”, e no capital próprio, se for negativo.

- Os valores atribuíveis às partes de capital e aos resultados das entidades filiais incluídas na consolidação, detidas por terceiros alheios ao grupo, devem ser inscritos, respectivamente no balanço consolidado e na demonstração de resultados consolidada, numa rubrica denominada “Interesses minoritários”.

*Método de equivalência patrimonial*, que consiste na substituição, no balanço da entidade consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas, pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da entidade participada.

Por regra<sup>49</sup>, este método deve ser aplicado sempre que a entidade-mãe detenha direitos de propriedade ou direitos de voto entre 20% e 50% de outra entidade. Assim:

- A participação será sempre contabilizada pelo método da equivalência patrimonial.
- Quando se aplicar este método pela primeira vez, a participação deverá ser inscrita no balanço consolidado:
  - pelo seu valor contabilístico (custo de aquisição), sendo a diferença para o montante correspondente à proporção dos capitais próprios representados por essa participação divulgada na nota do anexo; ou
  - pelo montante correspondente à proporção dos capitais próprios da entidade associada, sendo a diferença para o valor contabilístico (custo de aquisição) mencionada separadamente no balanço consolidado.
- Para efeitos do disposto no ponto anterior, a diferença deve ser determinada na data em que o método tenha sido aplicado pela primeira vez, ou na data de aquisição da participação, ou, no caso de aquisições em datas diferentes, no momento em que a entidade se tornou uma entidade associada.
- Sempre que elementos do activo ou do passivo da entidade associada tenham sido valorizados segundo critérios diferentes dos utilizados na consolidação, estes elementos devem ser, tanto quanto possível, revalorizados segundo os critérios usados para a consolidação para efeitos de cálculo da diferença referida anteriormente.

---

<sup>49</sup> Em situações particulares em que direitos de propriedade ou direitos de voto inferiores a 20%, mas que garantam a influência significativa, ou que a participação superior a 50% não garanta o controlo da entidade, somos da opinião que este método deve ser o adoptado.

### **4.3 Demonstrações financeiras consolidadas e anexos**

Os documentos finais consolidados devem conter toda a informação relevante que permita aos utilizadores das contas consolidadas apreciar o património, a situação financeira e os resultados do conjunto das entidades compreendidas na consolidação.

As demonstrações financeiras consolidadas compreendem obrigatoriamente:

- Balanço consolidado;
- Demonstração dos resultados consolidados;
- Anexo ao balanço consolidado e à demonstração dos resultados consolidados,
- Fluxos de caixa consolidados;
- Relatório de gestão consolidado;
- Mapa de controlo orçamental de despesa consolidado;
- Mapa de controlo orçamental de receita consolidado;
- Mapas de eliminação de operações internas orçamentais.

## **Balanço consolidado**

No balanço proposto, como podemos constatar no modelo abaixo transcrito, não se apresenta a rubrica de “devedores e credores pela execução do orçamento”, pois de acordo com a orientação da norma interpretativa nº2/2001<sup>50</sup>, publicada através do aviso nº 7467/2001 (2ª série), a conta 25 - devedores e credores pela execução do orçamento” deverá manter-se sempre saldada. Assim, em 31 de Dezembro esta conta nunca terá saldo, pelo que não faz sentido a sua inclusão no balanço.

A restante estrutura é em todo idêntica à preconizada no plano sectorial da Educação.

---

<sup>50</sup> Aviso nº 7467/2001 (2.ª série). - Nos termos do n.º 4 da orientação nº 1/98 (2.ª série) - orientação genérica aprovada pela portaria nº 116/99 (2.ª série), publicada no Diário da República, 2.ª série, nº 34, de 10 de Fevereiro de 1999, a comissão executiva da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, reunida no dia 26 de Abril de 2001, aprovou a orientação que se segue:

Orientação - Norma interpretativa nº 2/2001 - Movimentação da conta 25 do POCP

A progressiva implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, tem vindo a suscitar algumas dúvidas quanto ao momento em que devem ser movimentadas as contas 251, “Devedores pela execução do orçamento”, e 252 “Credores pela execução do orçamento”.

A comissão executiva da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, no âmbito das suas competências, entende que é de emitir uma orientação - norma interpretativa, com vista a uniformizar procedimentos nesta matéria.

1 - A utilização da conta 251, “Devedores pela execução do orçamento”, deverá ser enquadrada na definição dos momentos da receita. Para este efeito consideram-se dois momentos: liquidação (inclui autoliquidação e liquidação prévia) e cobrança. A liquidação corresponde ao cálculo e apuramento do montante a pagar pelo sujeito passivo, efectuada pelas entidades que administram a receita, no caso da liquidação prévia, ou da responsabilidade do devedor, no caso de autoliquidação. A liquidação está indelevelmente associada à emissão do documento de dívida. Assim, equipara-se à facturação. Do ponto de vista patrimonial corresponde à consagração do direito a receber.

A cobrança dos valores apurados na liquidação correspondente ao ressarcimento da dívida, total ou parcial, através de meios monetários ou outros, pelas entidades legalmente autorizadas para o efeito. A conta 251 movimenta-se, a débito e a crédito, no momento e pelos valores da cobrança através de meios monetários.

2 - A utilização de conta 252, “Credores pela execução do orçamento”, deverá ser enquadrada na definição dos momentos da despesa. De harmonia com o disposto no Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, “após o processamento, os serviços e organismos determinarão o montante exacto da obrigação que nesse momento se constitui, a fim de permitir o respectivo pagamento” (artigo 28.º - liquidação da despesa). De acordo com o decreto-lei acima citado, a autorização e a emissão dos meios de pagamento competem ao dirigente do serviço ou organismo, a que se segue o registo dos respectivos pagamentos (artigo 29.º - autorização de pagamento), atendendo aos prazos previstos no mesmo diploma (artigo 31.º - prazo).

Tendo em consideração o disposto na legislação em vigor e os objectivos inerentes à elaboração e apresentação das demonstrações financeiras dos serviços e organismos públicos, com vista a proporcionarem uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental, a comissão executiva entende que os registos da autorização de pagamento e da emissão dos meios de pagamento coincidem no tempo, para efeitos contabilísticos. A movimentação a débito e a crédito da conta 252 ocorre nesse momento.

Unid.monetária:

ACTIVO	Exercícios			
	N			N-1
	AB	AP	AL	AL
Imobilizado				
Bens de domínio público:				
Terrenos e recursos naturais				
Edifícios e outras construções				
Outras construções e infra-estruturas				
Infra-estruturas e equipamento de natureza militar				
Bens do património histórico, artístico e cultural				
Outros bens de domínio público				
Imobilizações em curso de bens de domínio público				
Adiantamentos por conta de bens de domínio público				
Imobilizações incorpóreas:				
Despesas de instalação				
Propriedade industrial e outros direitos				
Imobilizações em curso de imobilizações incorpóreas				
Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas				
Diferenças de consolidação				
Imobilizações corpóreas:				
Terrenos e recursos naturais				
Edifícios e outras construções				
Equipamento e material básico				
Equipamento de transporte				
Ferramentas e utensílios				
Equipamento administrativo				
Taras e vasilhame				
Outras imobilizações corpóreas				
Imobilizações em curso de imobilizações corpóreas				
Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas				
Investimentos financeiros:				
Partes de capital				
Obrigações e títulos de participação				
Investimentos em imóveis				
Outras aplicações financeiras				
Imobilizações em curso de investimentos financeiros				
Adiantamentos por conta de investimentos financeiros				
Circulante				
Existências:				
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo				
Produtos e trabalhos em curso				
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos				
Produtos acabados e intermédios				
Mercadorias				
Adiantamentos por conta de compras				
Dívidas de terceiros – Médio e longo prazo (a)				
Dívidas de terceiros – Curto prazo:				
Empréstimos concedidos				
Clientes				
Alunos				
Utentes				
Clientes, Alunos e utentes de cobrança duvidosa				
Adiantamentos a fornecedores				
Estado e outros entes públicos				
Outros devedores				
Títulos negociáveis:				
Ações				
Obrigações e títulos de participação				
Títulos da dívida pública				
Outros títulos				
Outras aplicações de tesouraria				
Conta no Tesouro, depósitos em instituições financeiras e caixa:				
Conta no Tesouro				
Depósitos em instituições financeiras				
Caixa				
Acréscimos e diferimentos:				
Acréscimos de proveitos				
Custos diferidos				
<b>Total de amortizações</b>				
<b>Total de provisões</b>				
<b>Total de activo</b>				

		Unid.monetária:	
<b>FUNDOS PRÓPRIOS E PASSIVO</b>		<b>Exercícios</b>	
		<b>N</b>	<b>N-1</b>
Fundos Próprios:			
Património			
Diferenças de consolidação			
Ajustamento de partes de capital em empresas ou entidades			
Reservas de reavaliação			
Reservas			
Reservas legais			
Reservas estatutárias			
Reservas contratuais			
Reservas livres			
Subsídios			
Doações			
Reservas decorrentes da transferência de activos			
Resultados transitados			
Resultado líquido do exercício			
<b>Total dos fundos próprios</b>			
Interesses minoritários			
Passivo:			
Provisões para riscos e encargos			
Dívidas a terceiros – Médio e longo prazo (a)			
Dívidas a terceiros – Curto prazo:			
Empréstimos por dívida titulada			
Empréstimos por dívida não titulada			
Adiantamentos por conta de vendas			
Fornecedores c/c			
Fornecedores – Facturas em recepção e conferência			
Fornecedores de imobilizado - contas a pagar			
Adiantamentos de clientes, alunos e utentes			
Fornecedores de Imobilizado c/c			
Estado e outros entes públicos			
Outros credores			
Acréscimos e diferimentos:			
Acréscimos de custos			
Proveitos diferidos			
<b>Total dos fundos próprios e do passivo</b>			

## Demonstração dos resultados consolidados

A proposta que apresentamos tem uma estrutura idêntica à preconizada no POC-Educação.

Unid.monetária:

Custos e perdas	Exercício	
	N	N-1
Custo das mercad. vendidas e das matérias consumidas:		
Mercadorias		
Matérias		
Fornecimentos e serviços externos		
Custos com o pessoal		
Transferências correntes concedidas e prestações sociais		
Amortizações do exercício		
Provisões do exercício		
Outros custos e perdas operacionais		
(A)		
Custos e perdas financeiras		
(C)		
Custos e perdas extraordinárias		
(E)		
Interesses minoritários		
Resultado líquido do exercício		
<b>Proveitos e ganhos</b>		
Vendas e prestações de serviços		
..Vendas		
.. Prestações de serviços		
Impostos, taxas e outros		
Trabalhos para a própria entidade		
Proveitos suplementares		
Transferências e subsídios correntes obtidos:		
Transferências - Tesouro		
Outras		
Outros proveitos e ganhos operacionais		
(B)		
Proveitos e ganhos financeiros		
(D)		
Proveitos e ganhos extraordinários		
(E)		
Resultados operacionais (B)-(A) =		
Resultados financeiros (D-B)-(C-A) =		
Resultados correntes (D)-(C) =		
Resultados líquido do exercício (F)-(E) =		
Resultados líquido consolidado do exercício com interesses minoritários (F)-(E) =		

## **Anexo ao balanço consolidado e à demonstração dos resultados consolidados**

### **I - Informações relativas às entidades incluídas na consolidação e a outras**

1. Relativamente às entidades incluídas na consolidação:
  - Denominação e sede das entidades consolidadas;
  - Motivos de inclusão na consolidação com indicação, em especial, das relações de controlo ou de presunção de controlo e, se aplicável, a proporção do capital detido, directa ou indirectamente, nas entidades incluídas na consolidação.
2. Relativamente às entidades excluídas na consolidação:
  - Denominação e sede das entidades excluídas da consolidação;
  - Motivos da exclusão da consolidação com indicação, em especial, das relações de controlo ou de presunção de controlo e, se aplicável, a proporção do capital detido, directa ou indirectamente, nas entidades excluídas da consolidação.
3. Número médio de trabalhadores ao serviço, durante o exercício, das entidades incluídas na consolidação, repartido por categorias.

### **II - Informações relativas à imagem verdadeira e apropriada**

4. Casos em que a aplicação das normas de consolidação não seja suficiente para que as demonstrações financeiras consolidadas dêem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados do conjunto das entidades incluídas na consolidação.
5. Qualquer afastamento da aplicação das normas de consolidação, realizado para se obter a necessária imagem verdadeira e apropriada, com indicação das respectivas razões e dos seus efeitos no balanço consolidado e na demonstração dos resultados consolidada.



### **III - Informações relativas aos procedimentos de consolidação**

6. Discriminação da rubrica «Diferenças de consolidação», indicação dos métodos de cálculo adoptados e explicitação das variações significativas relativamente ao exercício anterior.
7. Justificação dos casos excepcionais em que não se tenha adoptado o princípio da consistência na consolidação e avaliação dos seus efeitos no património, na posição financeira e nos resultados do conjunto das entidades incluídas na consolidação.
8. Informação sobre se existiram operações concluídas de acordo com as condições normais de mercado e se a eliminação dos respectivos resultados acarretou custos desproporcionados.  
No caso de, excepcionalmente, não se ter procedido às eliminações das operações internas; qual o seu efeito sobre o património e se a situação financeira e os resultados do conjunto das entidades incluídas na consolidação foi materialmente relevante. Idêntica informação para as associadas, quando for caso disso.
9. Descrição dos acontecimentos importantes relacionados com o património, a posição financeira e os resultados de uma entidade incluída na consolidação que tenham ocorrido entre a data do balanço dessa entidade e a data do balanço consolidado.
10. Informações que tornem comparáveis os sucessivos conjuntos de demonstrações financeiras no caso de se alterar significativamente, no decurso do exercício, a composição do conjunto das entidades incluídas na consolidação.
11. Indicação dos casos excepcionais em que as diferenças de consolidação foram imputadas directamente às rubricas do balanço consolidado que tenham valores superiores ou inferiores aos seus valores contabilísticos, bem como das razões que justificaram a sua utilização.
12. Justificação da amortização do valor da rubrica «Diferenças de consolidação» para além do período de cinco anos.
13. Opção usada pelo conjunto das entidades incluídas na consolidação quanto à contabilização das participações em associadas.
14. No caso de se aplicar o método da equivalência patrimonial pela primeira vez a uma participação e tenha sido adoptada a opção pela contabilização pelo seu valor contabilístico, deve proceder-se à discriminação das respectivas diferenças.
15. Justificação dos casos em que não foi dado cumprimento adequado ao tratamento das diferenças de consolidação. Considera-se que quando a diferença for positiva, deve ser

amortizada de acordo com as regras prevista no capítulo 5 do Plano Oficial de Contabilidade para as Empresas para os “Trespases”; e quando a diferença for negativa, não pode ser imputada à conta de resultados, salvo se a diferença corresponder à previsão, à data da aquisição, de uma evolução desfavorável dos resultados futuros da entidade, ou à previsão de encargos que ela ocasionará, na medida em que a referida previsão se realize.

#### **IV - Informações relativas a compromissos**

16. Montante global dos compromissos financeiros que não figure no balanço consolidado, na medida em que a sua indicação seja útil para a apreciação da situação financeira do conjunto das entidades compreendidas na consolidação.
17. Descrição das responsabilidades das entidades incluídas na consolidação por garantias prestadas, desdobrando-as de acordo com a natureza destas e mencionando expressamente as garantias reais.

#### **V - Informações relativas a políticas contabilísticas**

18. Critérios de valorimetria aplicados às várias rubricas das demonstrações financeiras consolidadas e métodos utilizados no cálculo dos ajustamentos de valor, designadamente amortizações e provisões.
19. Cotações utilizadas para conversão em moeda portuguesa dos elementos incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas que sejam ou tenham sido originariamente expressos em moeda estrangeira.

#### **VI - Informações relativas a determinadas rubricas**

20. Comentário das rubricas «Despesas de instalação» e «Despesas de investigação e de desenvolvimento».
21. Justificação da amortização de «Trespases» para além do período de cinco anos.

22. Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado constantes do balanço consolidado e nas respectivas amortizações e provisões (ajustamentos), de acordo com quadros do tipo seguinte:

### Activo Bruto

Unidade monetária:

Rubricas	Saldo Inicial	Reavaliações	Aumentos	Alienações	Transferências e Abates	Saldo Final
<b>Bens de domínio público:</b>						
Terrenos e recursos naturais						
Edifícios e outras construções						
Outras construções e infra-estruturas						
Infra-estruturas e equip. de natureza militar						
Bens do patrim. histórico, artístico e cultural						
Outros bens de domínio público						
Imobilizações em curso						
Adiantam. p/conta de bens de domínio público						
<b>Imobilizações incorpóreas:</b>						
Despesas de instalação						
Despesas de invest. e de desenvolvimento						
Imobilizações em curso						
Adiantamentos p/conta de imob. incorpóreas						
Diferenças de consolidação						
<b>Imobilizações corpóreas:</b>						
Terrenos e recursos naturais						
Edifícios e outras construções						
Equipamento e material básico						
Equipamento de transporte						
Ferramentas e utensílios						
Equipamento administrativo						
Taras e vasilhame						
Outras imobilizações corpóreas						
Imobilizações em curso						
Adiantamentos p/conta de imob. corpóreas						
<b>Investimentos financeiros:</b>						
Partes de capital						
Obrigações e títulos de participação						
Investimentos em imóveis						
Outras aplicações financeiras						
Imobilizações em curso						
Adiantamentos p/conta de invest. financeiros						

## Amortizações e provisões

				Unidade monetária:
Rubricas	Saldo Inicial	Reforço	Regularizações	Saldo final
<b>Bens de domínio público:</b> Terrenos e recursos naturais Edifícios e outras construções Outras construções e infra-estruturas Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar Bens do património histórico, artístico e cultural Outros bens de domínio público				
<b>Imobilizações incorpóreas:</b> Despesas de instalação Despesas de investigação e de desenvolvimento Diferenças de consolidação				
<b>Imobilizações corpóreas:</b> Terrenos e recursos naturais Edifícios e outras construções Equipamento e material básico Equipamento de transporte Ferramentas e utensílios Equipamento administrativo Taras e vasilhame Outras imobilizações corpóreas				
<b>De investimentos financeiros:</b> Partes de capital Obrigações e títulos de participação Investimentos em imóveis Outras aplicações financeiras				

23. Indicação dos custos suportados no exercício e respeitantes a empréstimos obtidos para financiar imobilizações, durante a construção, que tenham sido capitalizados nesse período.
24. Montante dos ajustamentos de valor dos activos compreendidos na consolidação que tenham sido objecto de amortizações e de provisões extraordinárias, feitas exclusivamente para fins fiscais, indicando os motivos que os justificaram.
25. Indicação global, por categorias de bens, das diferenças, materialmente relevantes, entre os custos de elementos do activo circulante, calculados de acordo com os critérios valorimétricos adoptados, e os respectivos preços de mercado.
26. Fundamentação das circunstâncias especiais que justificaram a atribuição a elementos do activo circulante de um valor inferior ao mais baixo do custo ou do mercado.
27. Indicação e justificação das provisões extraordinárias respeitantes a elementos do activo circulante, relativamente aos quais, face a uma análise comercial razoável, se prevejam descidas estáveis provenientes de flutuações de valor.

28. Montante total das dívidas a terceiros apresentadas no balanço consolidado e que se vençam para além de cinco anos.
29. Montante total das dívidas a terceiros apresentadas no balanço consolidado, cobertas por garantias reais prestadas pelas entidades incluídas na consolidação, com indicação da respectiva natureza e forma.
30. Diferença, quando levada ao activo, entre as importâncias das dívidas a pagar e as correspondentes quantias arrecadadas.
31. Repartição do valor líquido consolidado das vendas e das prestações de serviços, por categorias de actividades e áreas geográficas.
32. Efeitos na determinação do resultado consolidado do exercício resultantes de critérios de valorimetria não previstos no capítulo 4 do Plano Oficial de Contabilidade Pública e de amortizações e provisões extraordinárias efectuados com vista a obter vantagens fiscais, quer tenham sido feitas durante o exercício ou em exercícios anteriores. Informações adicionais quando tal valorimetria tiver influência materialmente relevante nos impostos futuros do conjunto das entidades incluídas na consolidação.
33. Diferença entre os impostos imputados à demonstração dos resultados consolidada do exercício e dos exercícios anteriores e os impostos já pagos e a pagar relativamente a esses exercícios, desde que essa diferença seja materialmente relevante para a determinação dos impostos futuros.
34. Indicação global, para cada um dos órgãos, das remunerações atribuídas aos membros de cada um dos órgãos de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização da “entidade-mãe” pelo desempenho das respectivas funções nesta e nas suas entidades filiais.
35. Indicação global, para cada um dos órgãos, dos adiantamentos e empréstimos concedidos aos membros de cada um dos órgãos de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização da “entidade-mãe”, por esta ou por uma entidade filial, com indicação das taxas de juro, das principais condições e das quantias eventualmente reembolsadas, bem como dos compromissos assumidos por conta daqueles por meio de garantia de qualquer espécie.
36. Indicação dos diplomas legais em que se baseou a reavaliação de imobilizações corpóreas ou de investimentos financeiros. Quando tiver havido outros métodos de reavaliação, explicitação dos processos de tratamento da inflação adoptados para o cálculo.

37. Elaboração de um quadro discriminativo das reavaliações, do tipo seguinte:

### Reavaliações

Rubricas	Custos históricos	Reavaliações	Valores Contabilísticos
	(a)	(a) (b)	Reavaliados (a)
De bens de domínio Público:			
Terrenos e recursos naturais.....			
Edifícios e outras construções.....			
Outras construções e infra-estruturas.....			
Infra-estruturas e equipamento de natureza militar.....			
Bens do património histórico, artístico e cultural.....			
Outros bens de domínio público.....			
De imobilizações corpóreas:			
Terrenos e recursos naturais.....			
Edifícios e outras construções.....			
Equipamento e material básico.....			
Equipamento de transporte.....			
Ferramentas e utensílios.....			
Equipamento administrativo.....			
Taras e vasilhame.....			
Outras imobilizações corpóreas.....			
De investimentos financeiros:			
Investimentos em imóveis.....			

- a) Valores líquidos  
b) Englobam as sucessivas reavaliações

38. Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados consolidados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.

39. Demonstração dos resultados financeiros consolidada, como segue:

Unidade monetária:

Custos e perdas	Exercícios		Proveitos e ganhos	Exercícios	
	N	N-1		N	N-1
Juros suportados			Juros obtidos		
Perdas em entidades filiais associadas			Ganhos em entidades filiais associadas		
Amortizações de investimentos imóveis			Rendimentos de imóveis		
Provisões para aplicações			Rendimentos de participações de capital		
Diferenças de câmbio desfavoráveis			Diferenças de câmbio favoráveis		
Perdas na alienação aplicações de tesouraria			Descontos de pronto pagamento obtidos		
Outros custos e perdas financeiros			Ganhos na alienação aplicações de tesouraria		
<b>Resultados financeiros</b>			Outros proveitos e ganhos financeiros		
<i>TOTAL</i>					

40. Demonstração dos resultados extraordinários consolidada, como segue:

Unidade monetária:

Custos e perdas	Exercícios		Proveitos e ganhos	Exercícios	
	N	N-1		N	N-1
Transferências de capital concedidas			Restituições de impostos		
Dívidas incobráveis			Recuperação de dívidas		
Perdas em existências			Ganhos em existências		
Perdas em imobilizações			Ganhos em imobilizações		
Multas e penalidades			Benefícios de penalidades contratuais		
Aumentos de amortizações e de provisões			Reduções de amortizações e de provisões		
Correcções relativas a exercícios anteriores			Correcções relativas a exercícios anteriores		
Outros custos e perdas extraordinários			Outros proveitos e ganhos extraordinários		
<b>Resultados extraordinários</b>					
<i>TOTAL</i>					

41. Desdobramento das contas de provisões acumuladas e explicitação dos movimentos ocorridos no exercício, de acordo com um quadro do seguinte tipo:

Unidade monetária:

Contas	Saldo inicial	Aumentos	Reduções	Saldo final
Provisões para aplicações de tesouraria				
Provisões para cobranças duvidosas				
Provisões para riscos e encargos				
Provisões para depreciação de existências				
Provisões para investimentos financeiros				
<i>TOTAL</i>				

42. Indicação dos bens utilizados no regime de locação financeira, com menção dos respectivos valores contabilísticos.

43. Valor global das dívidas que se encontram tituladas, por rubricas do balanço consolidado, quando nele não estiverem evidenciadas.

## **VII - Informações diversas**

44. Outras informações exigidas por diplomas legais.
45. Outras informações consideradas relevantes para melhor compreensão da situação financeira e dos resultados do conjunto das entidades incluídas na consolidação.

## **Fluxos de caixa consolidados**

A demonstração de fluxos de caixa, quando usada juntamente com as restantes demonstrações financeiras, proporciona informação que facilita aos seus utilizadores avaliar as alterações nos activos líquidos de uma entidade, a sua estrutura financeira e a sua capacidade de afectar as quantias e a tempestividade dos fluxos de caixa, a fim de se adaptar às circunstâncias e oportunidades em mudança.

A informação de fluxos de caixa é útil para se determinar a capacidade da entidade em gerar dinheiro e seus equivalentes e facilitar aos utilizadores o desenvolvimento de modelos capazes de determinar e comparar o valor presente dos fluxos de caixa futuros de diferentes entidades. Facilita ainda a comparabilidade do desempenho operacional de diferentes entidades, dado que elimina os efeitos do uso de diferentes tratamentos contabilísticos para as mesmas operações e eventos.

Na elaboração do mapa de fluxos de caixa consolidado, cuja estrutura se apresenta no mapa a seguir reproduzido, devem ser respeitados, para o efeito, os seguintes termos:

Caixa (dinheiro) compreende numerário e depósitos à ordem.

Equivalentes de caixa (dinheiro) são investimentos a curto prazo, altamente líquidos que sejam rapidamente convertíveis em quantias conhecidas de dinheiro e que estão sujeitos a um risco insignificante de alterações no valor.

Actividades de investimento são a aquisição e alienação de activos a longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.



Actividades operacionais são as actividades da entidade que não sejam actividades de investimento ou de financiamento.

Actividades de financiamento são as actividades que têm como consequência alterações na dimensão e composição dos fundos próprios e nos empréstimos pedidos pela entidade.

<b>Demonstração de Fluxos de Caixa</b>	<b>Ano N</b>	<b>Ano N-1</b>
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES OPERACIONAIS</b>		
<b>Recebimentos</b>		
Prestação de serviços	X	X
Vendas de bens	X	X
Transferências e Subsídios	X	X
Juros recebidos	X	X
Outros recebimentos	X	X
<b>Pagamentos</b>		
Custos com pessoal	(X)	(X)
Fornecedores e outros credores	(X)	(X)
Juros pagos	(X)	(X)
Outros pagamentos	(X)	(X)
<b>Fluxos de caixa líquidos das actividades operacionais</b>	X	X
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
Compra de activos fixos	(X)	(X)
Líquido da venda de activos fixos	X	X
Líquido da venda de investimentos financeiros	X	X
Compra de títulos em moeda estrangeira	(X)	(X)
<b>Fluxos de caixa líquidos das actividades de investimento</b>	X	X
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
Líquido de empréstimos obtidos	X	X
Reembolso de empréstimos obtidos	(X)	(X)
<b>Fluxos de caixa líquido das actividades de financiamento</b>	X	X
<b>Aumento (Diminuição) e líquido em caixa e equivalentes de caixa</b>	X	X
<b>Caixa e equivalentes de caixa no começo do período</b>	X	X
<b>Caixa e equivalentes de caixa no final do período</b>	X	X

## **Relatório de gestão consolidado**

O relatório de gestão destina-se a descrever o estado e a evolução da actividade do conjunto das entidades compreendidas na consolidação. Assim, propomos que no relatório de gestão consolidado deva constar em especial:

- A evolução da gestão da situação do conjunto das entidades compreendidas na consolidação;
- As actividades do conjunto das entidades em matéria de investigação e desenvolvimento;
- A previsível evolução futura do conjunto das entidades;
- Os factos relevantes ocorridos após o encerramento do exercício.

Classificação económica		Orçamento corrigido consolidado	Compromissos assumidos consolidados	Despesas pagas consolidadas	Dotações disponíveis consolidadas	Compromissos por pagar consolidados	Grau de execução orçamental das despesas
Código	Descrição						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)=(3)-(4)	(7)=(4)-(5)	(8)=(5)/(3)*100
	<i>Total.....</i>						

- «Orçamento corrigido consolidado» – valores dos orçamentos corrigidos (modificados ou não através de alterações orçamentais) de todas as entidades pertencentes ao grupo público, depois de eliminadas as operações internas;
- «Receitas cobradas brutas consolidadas» – importâncias arrecadadas não afectadas pelo valor dos reembolsos de todas as entidades pertencentes ao grupo público, depois de eliminadas as operações internas;
- «Reembolsos pagos consolidados» – importâncias emergentes de recebimentos indevidos, de todas as entidades pertencentes ao grupo;
- «Receitas cobradas líquidas» – receitas cobradas brutas diminuídas dos reembolsos, de todas as entidades pertencentes ao grupo público, depois de eliminadas as operações internas;
- «Grau de execução orçamental» – percentagem das receitas cobradas líquidas em relação ao orçamento corrigido consolidado de todas as entidades pertencentes ao grupo público.

### Mapa de Controlo Orçamental Receita Consolidado

Classificação económica		Orçamento corrigido consolidado (3)	Receitas cobradas brutas consolidadas (4)	Reembolsos pagos consolidados (5)	Receita cobrada líquida consolidada (6)=(4)-(5)	Grau de execução orçamental das receitas (7)=(6)/(3)*100
Código (1)	Descrição (2)					
	<i>Total.....</i>					

### **Mapas de eliminação de operações internas orçamentais**

Os mapas de eliminações de operações internas orçamentais servirão para justificar as operações de despesas e de receita que são eliminadas, de forma a apurar o valor do orçamento corrigido de despesa e de receita. Este mapa servirá de suporte aos mapas de controlo orçamental de despesa e receita consolidados.

Tipo de eliminação	Orçamento corrigido despesa	Eliminações	Orçamento corrigido consolidado despesa
Transferências concedidas Correntes Capital Subsídios concedidos Correntes Capital Compras De bens correntes De bens de capital Outras eliminações ...			

Tipo de eliminação	Orçamento corrigido receita	Eliminações	Orçamento corrigido consolidado receita
Transferências Obtidas Correntes Capital Subsídios Obtidos Correntes Capital Vendas De bens correntes De bens de capital Prestação de serviços Outras eliminações ...			



## **Conclusões e sugestões para investigação futura**

As principais conclusões derivadas do quadro teórico de referência apresentado na revisão da literatura e do estudo empírico são:

- i. Em Portugal, a reforma da Administração Financeira do Estado, iniciada há dezasseis anos, levou a que a contabilidade pública tivesse sofrido profundas alterações concretizadas pela publicação de um conjunto de normativos, que cada vez mais se aproximam do sector privado e dos normativos internacionais. Apesar disso, existe ainda um caminho longo a percorrer, pois continua a persistir a ideia de que a contabilidade apenas serve para prestar contas às diversas entidades legais, nomeadamente ao Tribunal de Contas e ao Ministério das Finanças, estando a gestão orientada para o controlo da legalidade e da fraude.
- ii. As tendências contabilísticas a nível internacional têm influenciado de forma decisiva os normativos do sector privado, estando ainda a sua adequação ao sector público muito aquém do desejável. Torna-se necessário criar uma estrutura conceptual para a contabilidade pública, que se traduzirá pela adequação das normas internacionais de contabilidade pública ao normativo público português.
- iii. O conceito de entidade contabilística em Portugal não tem qualquer relação com os conceitos jurídicos de autonomia. Uma instituição é entidade contabilística, mesmo sem possuir autonomia, por exemplo financeira, desde que preste contas segundo o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou de acordo com um plano de contas sectorial público. É o caso das escolas do ensino não superior, que são consideradas entidades contabilísticas (dado que elaboram e prestam contas segundo o POC-Educação), mas não detêm autonomia financeira. Contudo se observarmos o exemplo do Ensino Superior Público, verificamos que todas as entidades contabilísticas que fazem parte dos grupos públicos, possuem pelo menos autonomia financeira. A correcta definição de entidade contabilística é uma das dificuldades da Administração Pública quando se pretende definir um grupo público para efeitos de consolidação de contas.

- iv. A definição de perímetro de consolidação e das condições de controlo ou de presunção de controlo são fundamentais para a delimitação do grupo público e consequentemente, para a consolidação de contas. Antes de qualquer entidade, proceder à consolidação de contas propriamente dita, deverá definir quais as entidades contabilísticas que fazem parte do perímetro de consolidação do grupo público e só depois se deverá iniciar o processo de consolidação. O aumento das participações do Estado em Empresas Públicas, Parcerias Público/Privado, Fundações e Associações é também uma das dificuldades da Administração Pública quando se pretende definir um grupo público para efeitos de consolidação de contas.
- v. Da análise comparativa efectuada aos normativos de consolidação de contas existentes para o sector privado, a nível nacional e internacional, concluímos que actualmente o diploma em vigor em Portugal, é distinto do elaborado pelo IASB, quer quanto à obrigatoriedade de apresentação das demonstrações financeiras consolidadas, quer quanto às exclusões da consolidação e às políticas contabilísticas. No entanto, estas diferenças foram atenuadas face à publicação do D.L. 35/2005 e da proposta do novo modelo de normalização de consolidação de contas, elaborada pela Comissão de Normalização Contabilística.
- vi. Quanto à comparação efectuada entre os normativos do sector privado e do sector público, concluímos que a diferença significativa se encontra nos métodos de consolidação previstos. O diploma que dispõe sobre a consolidação de contas para as empresas prevê, para além do método de consolidação integral e da equivalência patrimonial, o método de consolidação proporcional. No sector público, mais concretamente no POC-Educação, este último método não está previsto. Contudo, dadas as especificidades do sector, foi incluído como método de consolidação, o método da simples agregação (método existente por exemplo no Plano de Contas de Espanha).
- vii. Das conclusões obtidas do estudo empírico, podemos afirmar que a maioria das instituições do Ensino Superior Público (universidades e politécnicos) ainda não implementou o POC-Educação na sua totalidade.



- viii. As instituições que não implementaram na totalidade o POC-Educação apontam como principais motivos dessa falha, em primeiro lugar a complexidade do sistema de contabilidade analítica, seguida das dificuldades da avaliação do património. Em ambas as realidades faltam avaliar alguns bens do património, que na sua maioria são os edifícios. As unidades orgânicas também apontam como principal motivo da não implementação na totalidade do POC-Educação a complexidade do sistema de contabilidade analítica.
- ix. O ensino superior público (universidades e politécnicos) caracteriza-se na sua maioria por faculdades/escolas com autonomia administrativa e financeira, sendo essa percentagem maior nos politécnicos.
- x. No que diz respeito às participações em associações, quer nas universidades, quer nos politécnicos, a participação no capital das associações é na sua maioria inferior a 20%. Já no que diz respeito a fundações, a maioria dos politécnicos tem uma percentagem no capital das fundações superior a 50%. O mesmo não acontece nas universidades, em que a maioria tem uma participação no capital das fundações inferior a 20%. Em ambas as realidades (universidades e politécnicos) na sua maioria a participação no capital das empresas é inferior a 20%.
- xi. Em 2004, apenas quatro entidades, duas universidades e dois politécnicos, consolidaram contas segundo o POC-Educação. A maioria das entidades prevê consolidar contas em 2006, relativamente ao ano económico de 2005, ou em 2007, relativamente ao ano económico de 2006.
- xii. Os principais motivos que originaram a falta de consolidação de contas decorrem de uma hierarquização diferente nas universidades e nos politécnicos. As universidades apontam como principal razão da não consolidação a complexidade do sistema de consolidação de contas, seguida da inexistência de normas para o grupo. Já os politécnicos consideram que o principal motivo da não consolidação é a inexistência de normas para o grupo, seguida da falta de recursos informáticos e da falta de avaliação do património.

- xiii. Todos os métodos previstos no POC-Educação foram implementados pelas entidades que efectuaram a consolidação de contas. Quando a participação noutras entidades foi superior a 50%, os métodos adoptados foram os da simples agregação e da consolidação integral, quando as participações eram inferiores de 20%, optaram pelo método de equivalência patrimonial.
- xiv. De uma forma geral, entidades-mãe e unidades orgânicas consideram importante a existência nas instituições de Ensino Superior, de um Técnico Oficial de Contas e de um Revisor Oficial de Contas.

O estudo desenvolvido não está isento de críticas, pelo que é importante salientar o cuidado na interpretação dos resultados decorrentes deste estudo, dadas algumas limitações subjacentes à população e metodologias utilizadas.

Assim, no que concerne à população analisada, importa lembrar que esta é apenas constituída pelas instituições do Ensino Superior público.

Das conclusões e limitações do presente trabalho de investigação, decorrem sugestões para o desenvolvimento de futuros estudos mais exaustivos e complexos nesta temática.

Neste sentido, consideramos ser pertinente a apresentação da uma proposta de norma de consolidação de contas que contribua para o desenvolvimento de estudos futuros que conduzam à aprovação de um novo modelo de normalização para a consolidação contabilística da Conta Geral do Estado, de forma a fornecer informação consolidada da actividade desenvolvida por todo o sector público.

## **Bibliografia referenciada e consultada**

ALBI, Emilio; GONZÁLEZ-PÁRAMO, José Manuel; CASANOVAS, Guillem López – *Gestión Pública, fundamentos, técnicas y casos*. Barcelona: Editorial Ariel, S.A, 1997.

AMARAL, Freitas – *Direito Administrativo*. volume I, 2ª Edição. Coimbra: Almedina Coimbra, 1982.

APARICIO, José – *Sistemas Contables en la Cerdá Comunidad Económica (IV directiva)*. Ediciones Estúdios Financeiros.

ARAÚJO, J. Filipe – *Tendências recentes de abordagem à reforma administrativa*. Revista Portuguesa de Administração e Políticas Públicas – Vol I N° 1, 2000.

ARCHEL DOMENCH, P. - *Algunas consideraciones acerca del alcance y limitaciones del análisis de estados financieros consolidados*. Revista Técnica Contable, 1998.

BALLART Xavier – *Como evaluar programas y servicios públicos? Aproximación sistemática y estudios de casos* Madrid, Ministerio para las Administraciones Públicas, 1992.

BERNARDES, Arménio Ferreira – *Contabilidade Pública e autárquica, POCP e POCAL*. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica, 2001.

BETANCORT, R. R. e ISABEL Santos, Mª – *Responsabilidad de la administración por el funcionamiento de los servicios públicos*. Revista de auditoria Pública, Dezembro de 1999.

BLASCO Burriel, Mª Pilar e CONDOR López, V. - *El estado de valor añadido consolidado*. Revista Técnica Contable, 1998.

BRUSCA, I. A. e CONDOR, V. L. – *Hacia la evaluación de la gestión en las administraciones Públicas*. Revista de auditoria pública nº18, Setembro de 1999.

BRYSON, John M. - *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations: A Guide to strengthening and sustaining Organizational Achievement*. San Francisco, Jossey-Bass Publishers, 1988.

CAIADO, António C. Pires – *O Significado da conta 25 do POCP*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, nº10, 2001.

CAIADO, António C. Pires; PINTO, Ana Calado - *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Vislis editores, 1997.

CARVALHO, João Baptista; CRAVO, Domingos José; SILVA, Susana Maria - *POC-Educação – Aspectos inovadores*. X Encontro Nacional de Professores de Contabilidade do Ensino Superior, Fevereiro 2000.

CARVALHO, João; FERNANDES, Maria José; CAMÕES, Pedro; JORGE, Susana, – *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2004*. Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, 2005.

CARVALHO, João Baptista da Costa; PINA Mantínez, Vicente; TORRES PRADAS, Lourdes – *Temas da Contabilidade Pública*. Lisboa: Rei dos Livros Editora, 1999.

CHAUVEAU Bernard; MONEVA Abadia, J.M. – *Análisis de las prácticas sobre consolidación de estados financieros en Europa :una comparación entre Francia e España*. Revista Tecnica Contable.

CÓNDOR López V.; ANSON, J.A.; LAPEÑA, M.P.; BLASCO Burriel; BRUSCA Alijard – *Consolidación de estados contables en la administración local*. Revista española de financiación y contabilidad, Abril-Junho 1998.

COUTINHO, César Moreira – *Normalização contabilística*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, nº54, Setembro, 2004.

CRAVO, Domingos; CARVALHO, João Baptista da Costa; FERNANDES, Orlando; SILVA, Susana – *Plano Oficial de Contabilidade para o sector da Educação explicado*. Lisboa: Rei dos Livros editora, 2002.

Directriz contabilística nº 1 – Tratamento contabilístico de concentrações de actividades empresariais.

Directriz contabilística nº 9 – Contabilização nas contas individuais da detentora, de partes de capital em filiais e associadas.

Directriz contabilística nº 23 – Relação entre entidades contabilísticas de uma mesma entidade jurídica.

Directriz contabilística nº 24 – Empreendimentos conjuntos

DODERO Jordan, A.; CALLEJA Pascual, J. – *La consolidación presupuestaria y financiera en el sector público local. Especial referencia al problema de las sociedades mercantiles publicas*. I Jornada de trabajo sobre consolidación contable - La consolidación contable en los sectores privado, financiero y público. Universidad de Murcia: Departamento de Economía Financiera y contabilidad, Marzo, 1998

DOSSET, Rafael Barril; SURIA, Salvador Arnal - *Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales*. Publicaciones Abella, 1982.

ENGRÁCIA, Antunes; JOSÉ, Augusto Quelhas Limas - *Os direitos dos sócios da sociedade-mãe na formação e direcção dos grupos societários*. Porto: Universidade Católica Portuguesa Editora, 1994.

Estúdios del Sector Público de la IFAC, ediciones del Instituto de Auditores – censores. Jurados de cuentas de España, Madrid, 1999.

Estudo nº 8 do IFAC (International Federation of Accounts) – “The Government Financial Reporting Entity”

FERNANDES, Maria José - *Os Recentes Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal: A Utilidade da Informação Económica e Financeira*. Jornal de Contabilidade, n.º 341, APOTEC, Agosto 2005.

FERNANDES, Maria José – *Os sistemas de informação de gestão derivados da nova gestão pública*. VII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Maio de 2000

FERNANDES, Nuno Pinto - *Consolidação de contas*. Jornal de Contabilidade n.º 201, Dezembro 1993.

FERNANDES, Octávio Gastambide – *Demonstrações Financeiras consolidadas, anuais, separadas e individuais*. Revista n.º30 da ordem dos revisores oficiais de contas, Julho/Setembro de 2005

FERREIRA, Augusta; SANTOS, Carlos – *Linguagem XBRL: Suporte à consolidação de Contas na Administração Pública*. XI Congresso de Contabilidade, Coimbra: Novembro de 2006.

FERREIRA, Clementina - *Normalização e harmonização contabilísticas: conceitos iguais?*. Jornal de Contabilidade n.º 330, APOTEC, Setembro 2004.

FERREIRA, Rogério Fernandes - *Nova Contabilidade Pública e alertas contra a criatividade própria*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas N.º55, Outubro 2004.

FERREIRA, Rogério Fernandes – *A propósito da normalização contabilística internacional*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas N.º62, Maio 2005.

FERREIRA, Rogério Fernandes – *As normas internacionais de contabilidade – o caso da IAS n.º 31*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas N.º63, Junho 2005.

FLOWER, J.- *The future shape of harmonization: The EU versus the IASC versus the SEC*. The European Accounting Review, 6 (2), 281-303, 1997.

FRANCO, A. L. Sousa - *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Volume I, 4ª Edição. Coimbra: Almedina Coimbra, 1982.

GANDÍA, J.L. - *El papel de los organismos supervisores de las bolsas en el proceso de armonización Contable Internacional*. Revista de Contabilidad, 1 (1), 75-101, 1998.

GANDÍA, J.L. e GARCÍA M.A. - *Dimensión Internacional de la Contabilidad*. In J.A. Láinez, Manual de Contabilidad Internacional (pp23-33). Madrid: Ediciones Pirámide, 2001a.

\_\_\_\_\_ *Problemática de la comparabilidad de la Información contable*. In J.A. Láinez, Manual de Contabilidad Internacional (pp 245-255). Madrid: Ediciones Pirámide, (2001b).

\_\_\_\_\_ *La armonización de la contabilidad y da auditoria en Europa*. In J.A. Láinez (Coordenador), Manual de Contabilidad internacional. Madrid: Ediciones Pirámide, 2001c.

GANDRA, Paulo – *A adopção do método de equivalência patrimonial*. Revista N°30 da ordem dos revisores oficiais de contas, Julho/Setembro de 2005.

GARCÍA, M.A e GARRIDO - *Los sistemas contables y la armonización Europea*. Revista Española de Financiación y Contabilidad XXIV, 2002.

GERALDES, Mauricio – *Harmonização Contabilística*. Jornal de Contabilidade n° 343, APOTEC, Outubro 2005.

GISBERT Iñesta, José Luis - *Contabilidad de las administraciones publicas: el control de la gestion publica*. Revista Partida doble n.º 12, Maio 1991.

GUILLÉN, Jesús Martinez – *Contabilidad comparada en la union europea*. Instituto de Contabilidad e Auditoria de Cuentas, Madrid, 1996.

GUIMARÃES, J. F. Cunha – *Comentários à DC n° 18*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas N°67, Outubro 2005.

HOOD, Christopher, 1991 - *A Public Management for all Seasons?*- administration, Vol. 69.3-19.

IFAC - *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*. 1998.

LOPES, Bernardino Berito – *Manual de Contabilidad Pública*. Madrid: Ediciones Pirâmide, S.A., 1995.

LOPES, Carlos António Rosa - *Legislação sobre grupos económicos e consolidação de contas*. Vislis Editores, 1999.

LOPES, Carlos António Rosa – *Divergências entre as IAS (NIC), IFRS (NIRF) e a legislação portuguesa no âmbito da consolidação de contas*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas N°64, Julho 2005.

LÓPEZ, Díaz A.; PABLOS Rodríguez, J. L. – *Los estados financieros consolidados de las entidades públicas*. I Jornada de trabajo sobre consolidación contable - La consolidación contable en los sectores privado, financiero y publico. Universidad de Murcia: Departamento de Economía Financiera y contabilidad, Março, 1998.

\_\_\_\_\_ *Responsabilidad y rendición de cuentas en el modelo contable público* in revista Española de financiación y contabilidad, Vol. XXIX, n° 106, Outubro-Diciembre-2000.

LÓPEZ, Hernández A.M.; NAVARRO Galera, A; ORTIZ Rodríguez, D.; GARCÍA de Vicuña, C.I.; NIETO Rivera, A. – *La aplicación de los indicadores de gestión en el ámbito municipal: el proyecto sinigal*. VI Jornada de trabajo sobre Contabilidad Pública; ponencias y comunicaciones. Universidad de Oviedo: departamento de administración de empresas y contabilidad, Março, 2000.

LÓPEZ, V. Cóndor; ANSÓN, J.A.; LAPEÑA, M<sup>a</sup> P.; BURRIEL, Blasco; BRUSCA M<sup>a</sup> I. – *Consolidación de estados contables en la administración local*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXVII, n°95.



MARCANO, Javier Sabi; SOLÉ, Ramón Saladrígues - *La consolidación de las filiales en divisas de la U.M.E. y su conversión al euro*. Revista Técnica Contable, 1998.

MARTINS, José Manuel – *Normas Internacionais de Contabilidade* in Jornal de Contabilidade, nº 351, APOTEC, Junho 2006.

MELLO, F. Galvão – *Probabilidades e estatísticas, conceitos e métodos fundamentais II*. Escolar Editora, 1997.

MORAIS, Ana Isabel; LOURENÇO, Isabel Costa – *Aplicação das normas do IASB em Portugal*. Publisher Team, 2005.

MORAIS, Ana Isabel; LOURENÇO, Isabel Maria – *Normas Internacionais de Contabilidade – que implicações na apresentação das demonstrações financeiras?* Jornal de Contabilidade, nº 342, APOTEC, Setembro 2005.

MORENO, Carlos – *Gestão e controlo dos dinheiros públicos*. Universidade Autónoma de Lisboa, Lisboa, 1998.

MONTESINOS, Julve Vicente – “*Panorama actual de la contabilidad pública: Análisis de la situación española dentro de su entorno internacional*.” Revista de la economía pública, social y cooperativa. Centro internacional de investigación e información sobre la economía pública, social e cooperativa. Agosto nº 045, 2003

MUÑOZ, U.A. - *Breve referência histórica al concepto de grupo de sociedades incluído en la VII directiva comunitária*. I Jornada de trabajo sobre consolidación contable - La consolidación contable en los sectores privado, financiero y publico. Universidad de Murcia: Departamento de Economía Financiera y contabilidad, Março, 1998.

MURTEIRA, Bento; RIBEIRO, Carlos Silva; SILVA, João Andrade; PIMENTA, Carlos – *Introdução à Estatística*. McGraw-Hill Editora, 2002.

NOBES, Christopher; ALEXANDER, David, *A European Introduction to Financial Accounting*, Prentice Hall (UK) International, Hertfordshire, 1994.

Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) n.º 1 - Apresentação de Demonstrações Financeiras.

Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS n.º 2 - Demonstrações de Fluxos de Caixa.

Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) n.º 6 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Entidades Controladas.

Norma Internacional de Contabilidade n.º27 – Demonstrações financeiras consolidadas e separadas.

Norma Internacional de Contabilidade n.º22 – Concentrações de actividades empresariais (1ª versão 1983).

Norma Internacional de Contabilidade n.º28 – Investimentos em associadas

Norma Internacional de Contabilidade n.º31 – Interesses em empreendimentos conjuntos

Norma Internacional de Contabilidade n.º39 – Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração.

OLÍAS de Lima, B. – *La Nueva Gestión Pública*. Pearson Educación, S.A., Madrid, 2001.

OSPINA, Sonia - *Sinergia: Diseño, Organización y Operación de un Modelo de Evaluación para Impulsar la Gestión Pública Orientada a Resultados*: Informe de Consultoría para el Departamento Nacional de Planeación. Bogotá, Colombia, 1997.

OSPINA, Sonia - *Evaluación de la Gestión Pública: Conceptos y Aplicaciones en el Caso Latinoamericano*: Revista del CLAD Reforma y Democracia. No. 19, Febrero 2001, pp. 89-122.

PEREDA, Tua – Consolidación de Estados Financieros - *tema núm.3, Método de integración global (II): otras eliminaciones*. Universidad Autónoma de Madrid, 2003.

\_\_\_\_\_. *Principios e normas de contabilidade*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1983.

PINA MARTÍNEZ, V.; TORRES PRADAS, L. – *La Consolidación de los Estados Financieros de las Entidades del Sector Público Estatal sometidas al régimen de Contabilidad Pública* - Ministério de Hacienda, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2000.

PINEDO, Miguel Fernández - *Hacia un sector público moderno: sistemas de controlo*. Price Waterhouse, 1995.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho de 2002

REIS, Elizabeth, - *Estatística descritiva* : Edições Sílabo, 1996, pag 43.

RIBEIRO, Nuno – *Indicadores de Gestão para a Administração Pública*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Junho de 2000.

ROCHA, J.A. Oliveira – *Gestão Pública e modernização Administrativa*:.Oeiras, INA 1999.

\_\_\_\_\_. *Modelos de Gestão Pública*: Revista Portuguesa de Administração e Políticas Públicas – Vol I Nº 1, 2000.

RODRIGUES, Lúcia Lima; GUERREIRO, Marta Alexandra Silva - *A convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Publiesher Team editora, 2004.

ROURKE, Francis – *Bureaucracy, politics and Public Policy* – Glenview, Ill Foresman and Comp .- 1984, 3 th ed.

RUIZ de Almodóvar, L.F; DÍAZ Arguelles, D.F. – *La contabilidad de los entes locales: perspectivas desde su gestión*. VI Jornada de trabajo sobre Contabilidad Pública; ponencias y comunicaciones – Universidad de Malaga – departamento de contabilidad e gestión, Junho, 1999.

SANTALORIA, Carlos J. Sanz - *Contabilidad Adaptada Al EURO*. Mira Editores, 1998.

SANTOS PEÑALVER, J. F. - *Justificación de la consolidación y delimitación del perímetro del grupo*. Revista Auditoria Pública. Setembro de 1999

SILVA, Amílcar Teixeira – *Consolidação de contas – Análise genérica da consolidação e específica do método integral*. Areal Editores, 1998.

SILVA, António Manuel Barbosa – *Gestão Financeira da Administração Pública Central*. Lisboa: Áreas Editora, 2002.

SILVA, F.V. Gonçalves; PEREIRA, J.M. Esteves - “*Contabilidade das sociedades*”. 10ª Edição, Plátano Editora, 1997.

TABUYO, Manuela Garcia; PÉREZ José Haro – *La NIC 27: Estados financieros consolidados separados*. Especial IASB nº166, Mayo 2005.

UTRILLA de la Hoz, A. - *El principio del devengo y la gestión publica*, revista Presupuesto y Gasto Publico nº 20, Ministerio de Economia e Fazenda, Instituto de Estudos Fiscais, 1996.

VAL Pardo I. – *Mas allá de las tres Es en la administración pública*. Revista de auditoria pública. Fevereiro de 1999.

VELA Bargues, J. M. - *El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la contabilidad pública española*. Madrid: ICAC, 1996.

ZAPATERO Huerga, Fernando - *Manual de consolidación de estados financieros de los grupos de empresas*. Instituto de planificación contable, 1988.

### **Legislação:**

Decreto-lei nº 410/89, de 21 de Novembro – Plano Oficial de Contabilidade

Decreto-lei nº 238/91, de 21 de Novembro – Transpõe para o direito interno as normas de consolidação de contas estabelecidas na 7ª Directiva

Decreto-lei nº 155/92, de 28 de Julho – Novo Regime da Administração Financeira do Estado

Decreto-lei nº 232/97, de 3 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública

Decreto-lei nº 68/98, de 20 de Março – Criação da CNCAP

Decreto-lei nº 54-A/99, de 21 de Fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias locais

Decreto-lei nº 12/2002, de 25 de Janeiro - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social.

Decreto-lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro – transpõe para a ordem jurídica interna a directiva nº2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, que altera as directivas nºs 78/660/CE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais consolidadas.

Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de Maio 2006 relativa a auditoria legal das contas anuais e das contas consolidadas, altera as directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e derroga a directiva 84/253/CEE do Conselho.

Directiva 2001/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho que altera as directivas 78/660/CEE, 83/349/CCEE e 86/635/CEE relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas das sociedades, dos bancos e de outras instituições financeiras.

Regulamento (CE) n° 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002 – aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Resolução n° 4/2001, de 18 de Agosto – Aprova as Instruções n° 1/2001 - instruções para a organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

Lei n° 8/90, de 20 de Fevereiro – lei de Bases da Contabilidade Pública

Lei n° 6/91, de 20 de Fevereiro – Enquadramento do Orçamento de Estado

Lei n° 91/2001, de 20 de Agosto – Lei de Enquadramento Orçamental

Lei n° 2/2007, de 15 de Janeiro – Lei das Finanças Locais

Portaria n° 116/99 (2ª série), de 10 de Fevereiro - Visa emitir normas metodológicas, prazos de implementação a adoptar pelos organismos, serviços e outras entidades abrangidas pelo artigo 2º. do Decreto-Lei n°. 232/97, de 3 de Setembro, para efeitos de aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Portaria n° 794/2000, de 20 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação

Portaria n° 798/2000, de 28 de Setembro - Plano Oficial de Contabilidade para Ministério da Saúde

Portaria n° 671/2000, de 17 de 2000, que aprovou o Cadastro e Inventário dos bens do Estado.

Aviso n.º 7466/2001 (2.ª série), de 30 de Maio de 2001 - Orientação - Norma interpretativa  
n.º 1/2001 – Período complementar

Aviso n.º 7467/2001 (2.ª série), de 30 de Maio de 2001 - Orientação - Norma interpretativa  
n.º 2/2001 - Movimentação da conta 25 do POCP

**Cibergrafia:**

[www.ctoc.pt](http://www.ctoc.pt)

[www.cnc.min-www.cnc.min-financas.pt](http://www.cnc.min-www.cnc.min-financas.pt)

[www.igae.pap.meh.es](http://www.igae.pap.meh.es)

[www.ifac.org/PublicSector](http://www.ifac.org/PublicSector)

[www.gdo.pt](http://www.gdo.pt)

[www.min-financas.pt/cncap](http://www.min-financas.pt/cncap)

[www.mineco.es/portal](http://www.mineco.es/portal)

[www.tcontas.pt](http://www.tcontas.pt)

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

[www.iosco.org](http://www.iosco.org)

[www.upv.es](http://www.upv.es)

[www.ecobook.com](http://www.ecobook.com)

[www.clad.org.ve/rev19/ospina.pdf](http://www.clad.org.ve/rev19/ospina.pdf)

[www.ief.es](http://www.ief.es)

<http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/174/17404507.pdf>

<http://meusite.mackenzie.com.br/raquelc/DEFINICOESMAT.pdf>





## Apêndices

Questionário enviado a todas as entidades-mãe:

### ***Inquérito sobre práticas de consolidação de contas nas instituições do Ensino Superior Público***

#### **Dados relativos à Entidade Mãe**

1 - Identificação do Organismo

☐ Universidade

☐ Instituto Politécnico

2 - O grupo Público (Universidade /Politécnico) é constituído pelas seguintes unidades contabilísticas:

#### Unidades Orgânicas

#### Quantidade

Faculdades com autonomia administrativa e financeira

Faculdades sem autonomia financeira

Escolas com autonomia administrativa e financeira

Escolas sem autonomia financeira

Unidades Culturais com autonomia administrativa e financeira

Serviços de Acção Social

Outras com autonomia administrativa e financeira

#### Participação em Fundações

<20% de participação

>20% e < 50%

>50% de participação

#### Participações em empresas

<20% de participação

<20% e >50%

>50%

#### Participações em associações

<20% de participação

<20% e >50%

>50%

3 - A entidade mãe já implementou o POC-Educação?

☐ Sim, na totalidade (Contabilidade Orçamental, patrimonial e analítica)

☐ Apenas a contabilidade Orçamental e patrimonial

☐ Apenas a contabilidade orçamental

☐ Não

☐

4 - Se já implementou a contabilidade patrimonial, o imobilizado está inventariado e registado na contabilidade?

☐ Sim, na totalidade

☐ Sim, mas falta avaliar alguns bens do imobilizado, nomeadamente :

☐ Edifícios antigos

☐ Livros e revistas de biblioteca

☐ Outras

☐ Não

**Inquérito sobre práticas de consolidação de contas nas instituições do Ensino Superior Público**

**Dados relativos à Entidade Mãe**

- 5 - Quantas unidades orgânicas implementaram o POC-Educação?
- |   | Quantidade<br>unidades<br>Orgânicas |
|---|-------------------------------------|
| <input type="radio"/> Na totalidade (contabilidade orçamental, patrimonial e analítica) | <input type="text"/>                |
| <input type="radio"/> Apenas a contabilidade orçamental e patrimonial                   | <input type="text"/>                |
| <input type="radio"/> Apenas a contabilidade orçamental                                 | <input type="text"/>                |
| <input type="radio"/> Nenhum sistema de contabilidade                                   | <input type="text"/>                |

6 - Se não implementou o POC-Educação na totalidade, os motivos do atraso são:

- ☐ Dificuldades na avaliação do património  
☐ Falta de recursos humanos  
☐ Complexidade do POC-Educação  
☐ Complexidade do sistema de contabilidade analítica  
☐ Falta de esclarecimentos da CNCAP  
☐ Outros

7 - Se já implementou, ou iniciou a implementação, do POC-Educação avalie o grau de dificuldade, que constatou em cada um dos seguintes itens, numa escala de 1 a 5, sendo, 1-Com muita dificuldade e 5-Sem qualquer dificuldade:

- |                                      |                         |                         |                         |                         |                         |
|--------------------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Avaliação do património              | <input type="radio"/> 1 | <input type="radio"/> 2 | <input type="radio"/> 3 | <input type="radio"/> 4 | <input type="radio"/> 5 |
| Normas e orientações contabilísticas | <input type="radio"/> 1 | <input type="radio"/> 2 | <input type="radio"/> 3 | <input type="radio"/> 4 | <input type="radio"/> 5 |
| Recursos Humanos                     | <input type="radio"/> 1 | <input type="radio"/> 2 | <input type="radio"/> 3 | <input type="radio"/> 4 | <input type="radio"/> 5 |
| Sistema informático                  | <input type="radio"/> 1 | <input type="radio"/> 2 | <input type="radio"/> 3 | <input type="radio"/> 4 | <input type="radio"/> 5 |

8 - O organismo procedeu à consolidação de contas, conforme estipulado no art. 6º nº3 da Portaria 794/2000, de 20 de Setembro, que aprovou o POC-Educação?

- ☐ Sim  
☐ Não

**Se respondeu sim passe para a questão nº11**

9 - Se respondeu não, prevê consolidar as contas a partir de que ano?

- ☐ 2004  
☐ 2005  
☐ 2006  
☐ Não definido

10 - Os motivos da não consolidação de contas foram (escolha as 5 razões mais significativas):

- ☐ Não implementação do POC-Educação pela Entidade Mãe  
☐ Não implementação do POC-Educação pelas unidades orgânicas  
☐ Inexistência de normas do grupo a consolidar  
☐ Complexidade da consolidação do POC-Educação  
☐ Falta de recursos humanos  
☐ Falta de esclarecimentos pela CNCAP  
☐ Falta de recursos informáticos  
☐ Falta de avaliação do património

**Passe para a questão nº 16**

**Inquérito sobre práticas de consolidação de contas nas instituições do Ensino Superior Público**

**Dados relativos à Entidade Mãe**

11 - Em que ano iniciou a consolidação de contas?

- ☐ 2002  
☐ 2003

12 - A consolidação das contas foi efectuada nas ópticas:

- ☐ Patrimonial  
☐ Balanço consolidado  
☐ Demonstração dos resultados por natureza consolidados  
☐ Anexo às demonstrações financeiras consolidadas  
☐ Relatório de gestão consolidado  
☐ Orçamental  
☐ Fluxos de caixa consolidados  
☐ Mapas de controlo orçamental consolidados  
☐ Analítica  
☐ Mapas da contabilidade analítica

13 - O(s) método(s) adoptado(s) para a consolidação de contas foram:

Grau de participação nas unidades orgânicas	Quantidade de unidades orgânicas		
	<20%	<20% e >50%	>50%
<input type="radio"/> Método da simples agregação	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="radio"/> Método de consolidação integral	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="radio"/> Método da equivalência patrimonial	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

14 - Avalie, no processo de consolidação, as diferentes etapas, classificando-as de 1 a 5, consoante o grau de dificuldade, sendo 1 - Com muita dificuldade e 5 -Sem qualquer dificuldade:

a) Preparação da consolidação

Definição da data de consolidação	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Inventário das participações	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Determinação das condições de controlo	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Definição do perímetro de consolidação	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Delimitação das entidades a consolidar	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Recolha de elementos	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5

b) Ajustamentos prévios

Homogeneização valorimétrica	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Correcção das contas individuais	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Determinação das diferenças de consolidação	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5

c) Operações de consolidação

Agregações	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Eliminação das participações financeiras	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Eliminação das transacções intra-grupo	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Elaboração das demonstrações financeiras consolidadas	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5

**Inquérito sobre práticas de consolidação de contas nas instituições do Ensino Superior Público**

**Dados relativos à Entidade Mãe**

---

15 - A consolidação de contas foi elaborada por:

- ☐ Entidades externas
- ☐ Recursos próprios

16 - Avalie, de 1 a 5, sendo 1- Pouco útil e 5- Muito útil, o grau de utilidade da consolidação de contas, para o grupo, nas ópticas:

- a) Patrimonial ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5
- b) Orçamental ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5

17 - A entidade tem?

- ☐ Técnico oficial de contas (TOC)
- ☐ Técnico superior com conhecimentos do POC-Educação
- ☐ Revisor Oficial de Contas (ROC)?

18 - Avalie de 1 a 5 a importância do ROC nas entidades do Ensino Superior, sendo

1 - Pouco importante e 5-Muito importante:

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4
- ☐ 5

19 - Avalie de 1 a 5 a importância do TOC nas entidades do Ensino Superior, sendo

1 - Pouco importante e 5-Muito importante:

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4
- ☐ 5

Comentários e sugestões:

## Questionário enviado a todas as unidades orgânicas

### ***Inquérito sobre práticas de consolidação de contas nas instituições do Ensino Superior Público***

#### **Dados relativos às Unidades Orgânicas**

---

1 - Identificação da Unidade

- ☐ Faculdade com autonomia administrativa e financeira
- ☐ Escola com autonomia administrativa e financeira
- ☐ Unidade Cultural com autonomia administrativa e financeira
- ☐ Serviços de Acção Social
- ☐ Outras com autonomia administrativa e financeira

2 - A unidade já implementou o POC-Educação?

- ☐ Sim, na totalidade (Contabilidade Orçamental, patrimonial e analítica)
- ☐ Apenas a contabilidade Orçamental e patrimonial
- ☐ Apenas a contabilidade orçamental
- ☐ Não
- ☐

3 - Se já implementou a contabilidade patrimonial, o imobilizado está inventariado e registado na contabilidade?

- ☐ Sim, na totalidade
- ☐ Sim, mas falta avaliar alguns bens do imobilizado, nomeadamente :
  - ☐ Edifícios antigos
  - ☐ Livros e revistas de biblioteca
  - ☐ Outras
- ☐ Não

4 - Se já implementou, ou iniciou a implementação, do POC-Educação avalie o grau de dificuldade, que constatou em cada um dos seguintes itens, numa escala de 1 a 5, sendo, 1-Com muita dificuldade e 5-Sem qualquer dificuldade:

Avaliação do património	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Normas e orientações contabilísticas	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Recursos Humanos	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5
Sistema informático	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3	<input type="radio"/> 4	<input type="radio"/> 5

5 - Se não implementou o POC-Educação na totalidade, os motivos do atraso são:

- ☐ Dificuldades na avaliação do património
- ☐ Falta de recursos humanos
- ☐ Complexidade do POC-Educação
- ☐ Complexidade do sistema de contabilidade analítica
- ☐ Falta de esclarecimentos da CNCAP
- ☐ Outros

**Inquérito sobre práticas de consolidação de contas nas instituições do Ensino Superior Público**

**Dados relativos às Unidades Orgânicas**

---

6 - Se não tem o POC-Educação totalmente implementado em que ano prevêem ter o processo concluído:

- ☐ 2004
- ☐ 2005
- ☐ 2006
- ☐ Não definido

7 - A entidade tem?

- ☐ Técnico oficial de contas (TOC)
- ☐ Técnico superior com conhecimentos do POC-Educação
- ☐ Revisor Oficial de Contas (ROC)

8 - Avalie de 1 a 5 a importância do ROC nas entidades do Ensino Superior, sendo

1 - Pouco importante e 5-Muito importante:

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4
- ☐ 5

9 - Avalie de 1 a 5 a importância do TOC nas entidades do Ensino Superior, sendo

1 - Pouco importante e 5-Muito importante:

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4
- ☐ 5

Comentários e sugestões: